



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים (אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת עירית הוד

מושב נהלל - איחוד עוסקים מספר 557654951
ע"י ב"ב עו"ד רני שוורץ ועו"ד טלי ירון אלדר

המערער

נגד

מינהל מס ערך מוסף נצרת
ע"י ב"ב עו"ד שגית כחלון, פרקליטות מחוז צפון - אזרחי

המשיב

1

פסק דין

2

3

4

מבוא

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

39

40

41

42

43

44

45

1. המערער, מושב נהלל- איחוד עוסקים מספר 557654951, הגיש ערעור על החלטת המשיב בהשגה שהגיש. הערעור הוגש לפי סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "החוק" או "חוק מס ערך מוסף").

2. המחלוקת היא בשאלה, האם בידי המערער נכוחות את מס התשומות הכלול ב-36 חשבוניות שהוציא רמ"י למתיישבים החדשים בנהלל בעקבות תשלום ששילמו לרמ"י בגין דמי היוון.

רקע עובדתי

3. המערער הוא מושב עובדים וחבריו רשומים לצורכי מע"מ כעוסקים מורשים אשר מדווחים במסגרת איחוד עוסקים כמשמעותו בסעיף 56 לחוק מס ערך מוסף. עם הקמת המערער, הוקצו למתיישביו 75 נחלות אשר אוישו על ידי המתיישבים הראשונים. בהמשך, הוקצו 75 נחלות נוספות שלא אוישו עד לפני מספר שנים (להלן: "הנחלות שלא אוישו"). בתחילת שנות האלפיים, המערער החל לפעול לצורך איוש הנחלות האמורות. בין המערער לרמ"י נתגלעה מחלוקת בשאלה, האם איוש הנחלות על ידי מתיישבים חדשים כרוך בתשלום לרמ"י. בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת המערער בעניין זה וקבע במסגרת ה"פ 230/07, כי חברי האגודה הם בעלי הזכויות בנחלות שלא אוישו ולכן הם זכאים להעביר נחלות אלו למי שירצו ללא מכרז וללא תשלום נוסף לרמ"י. רמ"י הגישה ערעור על פסק הדין. בעקבות כך נוהל בין הצדדים משא ומתן אשר הבשיל לכדי הסכם פשרה שהוגש לבית המשפט העליון וקיבל תוקף של פסק דין. במסגרת הסכם הפשרה, הסכים המערער לראות בפסק דינו של בית המשפט המחוזי כמבוטל והסכים לשלם סך של 1,000,000 ₪ עבור כל נחלה שלא אוישה וזאת בתנאי שרמ"י תעניק למתיישבים את מלוא הזכויות בחלקת המגורים. בהסכם נקבע, כי סכום התמורה נקבע לצורכי פשרה בלבד. כחלק מהפשרה גובש גם נוסח של תוספת לחוזה חכירה לחלקה א' של הנחלה (להלן: "התוספת") אשר היווה תוספת



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 לחוזי החכירה שעתידים היו להיחתם בין החוכרים החדשים לרמ"י. התוספת האמורה
2 נתנה ביטוי לתשלום תמורה בסך מיליון ₪.
3
4 4. בהתאם להסכם הפשרה, ניתן היה לאייש את 75 הנחלות ולהמליץ בפני רמ"י לחתום על חוזי
5 חכירה עם החוכרים החדשים. הוסכם, כי איוש הנחלות יתאפשר רק עם חתימת החוכר
6 החדש על הסכם החכירה והתוספת לו וכן, תשלום סך של מיליון ₪ כולל מע"מ. בהתאם,
7 המערער המליץ בפני רמ"י על חוכרים חדשים כך שהנחלות הלא מאוישות הוחכרו
8 למתיישבים חדשים עמם נחתמו הסכמי חכירה, לרבות התוספת, ושולמה התמורה
9 המוסכמת. רמ"י הוציאה 36 חשבוניות מס בגין תשלום דמי התמורה ביחס ל- 36 נחלות
10 שאוישו, כל אחת מהן על סך של מיליון ₪ (להלן: "החשבוניות"). המערער ניכח במסגרת
11 תיק איחוד עוסקים 25% מהתשומות בהתאם לסעיף 18(ב)(3) לתקנות מס ערך מוסף,
12 תשל"ו-1976 (להלן: "התקנות"). עד למועד הגשת הערעור לא דרש המערער בניכוי את מס
13 התשומות אשר נכלל בחשבוניות נוספות שהוציאה רמ"י בגין תשלום התמורה ביחס לאיוש
14 יתר הנחלות (39). המתיישבים אשר איישו את 36 הנחלות בגין הוצאו החשבוניות רשומים
15 לצורכי מע"מ כעוסקים והם צורפו לאיחוד העוסקים על שם המערער.
16
17 5. ביום 28.8.18 נערכה למערער שומה לפי סעיף 77 לחוק, במסגרתה חויב המערער בתשלום
18 מס התשומות בגין 36 החשבוניות. כלומר, המשיב לא התיר למערער לנכות את מס
19 התשומות הכלול בחשבוניות, אף לא ניכוי חלקי בשיעור 25% כפי שנדרש במקור. זאת,
20 לאור טענת המשיב לפיה התמורה שולמה רק בגין זכויות הבנייה של בית המגורים ומשכך
21 המע"מ ששולם במסגרת החשבוניות אינו מותר בניכוי. המערער הגיש השגה על השומה
22 וטען, כי התמורה ששולמה מותרת בניכוי בהתאם לתקנה 18(ב)(2) לתקנות בשיעור של
23 66% מאחר והתמורה נועדה לאפשר את הקצאת הנחלה בכללותה והנחלה מניבה הכנסות
24 אשר חייבות במע"מ. המשיב דחה את ההשגה תוך חזרה על נימוקי השומה. מכאן הערעור
25 שלפני.

טענות המערער

26
27
28
29 6. יש להתיר בניכוי, לכל הפחות, 66% ממס התשומות שנכלל בחשבוניות. זאת, חלף הדרישה
30 המקורית לניכוי בשיעור 25% ממס התשומות. כמו כן, יש להתיר ניכוי בשיעור 66% אף
31 בגין החשבוניות הנוספות.
32
33 7. הנחלות החדשות משמשות או מיועדות לשמש בעסק ולפיכך התשומות הכלולות בחשבוניות
34 הן בבחינת מס תשומות המותר בניכוי בהתאם להוראות החוק. במסגרת תיק אחד



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 47216-09-19 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 העוסקים זכאי המערער, בהתאם לסעיף 38 לחוק, לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס
2 התשומות הכלול בחשבוניות שהוציאה לו רמ"י. מס התשומות הכלול בחשבוניות מותר
3 בניכוי בהתאם ובכפוף לעקרון ההקבלה הקבוע בסעיף 41 לחוק. לפי הגדרת המונח נחלה
4 בחוזה החכירה עם המתיישבים החדשים, הרי שהנחלה הוכרה בין היתר לצורך ייצור
5 הכנסה חייבת במס מהמשק החקלאי. בהתאם לחוזה החכירה, הנחלות הרלוונטיות
6 מיועדות לעיבוד חקלאי ויניבו הכנסות חייבות במס אשר ידווחו במסגרת תיק איחוד
7 העוסקים של המערער. בהתאם, מס התשומות שנכלל בתשלומים ששולמו בקשר עם
8 חכירת הנחלה מותר בניכוי. בנוסף, בכל נחלה יש חלק שמיועד לפעילות לא חקלאית אשר
9 משמש את המתיישבים החדשים לצורך ייצור הכנסה מעסקים נוספים כגון צימרים, מתן
10 שירותים וכדומה. אף שימושים אלו מייצרים הכנסה חייבת במס. חלקה הארי של כל נחלה
11 הוא שטח חקלאי המשמש לייצור הכנסות חייבות במס ובהתאם לתקנה 18(ב)(2) לתקנות,
12 הרי שהמערער זכאי לנכות לכל הפחות 66% ממס התשומות הכלול בחשבוניות.
13
- 14 8. המהות האמיתית והתכלית של התמורה ששולמה נלמדת בבירור מהמחלוקות וההליכים
15 המשפטיים שהתנהלו בין המערער לרמ"י לפיהם התמורה מהווה תשלום בגין איוש הנחלה
16 בכללותה. כלומר, לרבות החלקות החקלאיות. מדיניות רמ"י הייתה שלא לגבות כל תשלום
17 בגין איוש נחלות לא מאוישות במושבים. דרישת רמ"י לתשלום בגין איוש הנחלות הייתה
18 תקדימית והתשלום שנדרש במקור על ידי רמ"י התייחס לנחלה בכללותה ולא לחלקת
19 המגורים דווקא. רמ"י לא סיווגה תשלום זה באותו מועד. דרישת רמ"י לתשלום בגין איוש
20 הנחלות נועדה לאפשר את איוש והחכרת הנחלה בכללותה ולא בגין היוון זכויות כאלה
21 ואחרות בנחלה. התמורה נקבעה לצורכי פשרה בלבד והיא לא מתייחסת ולא יכולה
22 להתייחס רק לחלקת המגורים, כפי שנטען בשומה ובהחלטה בהשגה. במסגרת המשא ומתן
23 לפשרה שהתקיים בין רמ"י למערער הוסכם, כי עבור תשלום התמורה, רמ"י תחכיר את
24 הנחלות למתיישבים החדשים תוך שהיא מסכימה להעניק להם גם את מלוא הזכויות
25 בחלקת המגורים. המערער הסכים לפשרה, על אף פסק דינו של בית המשפט המחוזי לפיו
26 איוש הנחלות אינו חייב בתשלום, וזאת רק בשל הסכמת רמ"י לפיה תשלום דמי הפשרה
27 יקנה למתיישבים החדשים את זכויות החכירה בנחלה לרבות מלוא הזכויות בחלקת
28 המגורים. עם זאת, אין מדובר בתשלום עבור זכויות בחלקת המגורים בלבד. גובה התמורה
29 מלמד, כי היא לא מתייחסת לחלקת המגורים דווקא. התמורה לא משקפת את שווי חלקת
30 המגורים. ייחוס התמורה לחלקת המגורים מוביל לתוצאה שלא מבטאת מס אמת לאור
31 זאת שנשללת מהמערער הזכות לנכות את מס התשומות.
32
- 33 9. אף אם התמורה מהווה דמי חכירה מהוונים, יש להתיר למערער לנכות את מס התשומות
34 הכלול בחשבוניות לכל הפחות באופן יחסי. התמורה הייתה תנאי להחכרת הנחלות



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

למתיישבים החדשים. אף אם יראו בתמורה תשלום עבור דמי חכירה מהוונים בלבד, הרי שיש להתיר בניכוי את מס התשומות שנכלל בתשלום זה היות והתשלום מתייחס לנחלה בכללותה. הסכמי החכירה שנכרתו עם המתיישבים החדשים קובעים, כי חל איסור על פיצול הנחלה והעברת זכויות תיעשה רק לגבי הנחלה בכללותה. זאת ועוד, אף אם המתיישבים החדשים היו מעוניינים בכך הרי שלא היה בידם לרכוש רק את חלקת המגורים. משכך, "צביעת" התמורה כמיוחסת לחלקת המגורים בלבד היא מלאכותית ולא תואמת את מהותו של התשלום.

10. על טענות המשיב חל השתק שיפוטי והוא מושתק מלטעון, כי התמורה לא שולמה בגין הנחלה בכללותה. המשיב קיבל את דיווחי המערער ואת דיווחיו של מושב אחד נוסף לפחות לפיהם התשלום ששולם לא מיוחס לחלק המגורים בלבד. המשיב אישר, כי על תשלום בסך מיליון ₪ חלה תקנה 16(ד) לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה-1974 לפיה תשלום זה מבטא בין היתר רכישה של משק חקלאי ולא רק של חלקת מגורים. אין בידי המשיב לטעון טענות עובדתיות סותרות בהליכים שונים.

11. בנסיבות אלו, יש להורות על ביטול השומה וההחלטה בהשגה ולהתיר למערער לנכות לכל הפחות 66% ממס התשומות שנכלל בחשבוניות. לחלופין, יש להתיר למערער לנכות 25% ממס התשומות שנכלל בחשבוניות.

טענות המשיב

12. השאלה העיקרית שבמחלוקת היא בגין מה שילמו המתיישבים החדשים סכומי כסף לרמ"י. המערער סבור, כי התמורה שולמה עבור הנחלה במלואה ולא רק עבור חלקת המגורים. המערער לא הבהיר כיצד טענה זו מתיישבת עם אמירות מפורשות וחד משמעיות במסמכים והסכמים יסודיים לפיהם התמורה ששולמה על ידי כל מתיישב חדש היא רק עבור הזכויות בחלקת המגורים, הקיימות והעתידיות. המערער אף לא מתמודד עם העובדה שעבור הקרקע החקלאית משולמים בנפרד ובנוסף דמי חכירה שנתיים בהתאם למחירון החקלאי.

13. בהתאם לסעיף 41 לחוק, אין לנכות מס תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס. מס התשומות הגלום בחשבוניות אשר הוציאה רמ"י למתיישבים החדשים אינו ניתן לניכוי. סכומים אשר שילמו מתיישבים חדשים שאינם רשומים כעוסקים או שאין עיסוקם בחקלאות אינם ברי קיזוז בכל מקרה אף אם היה מדובר בתשלום עבור קרקע חקלאית.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 המשיב בוחן בימים אלה אפשרות להוציא מאיחוד העוסקים מתיישבים אשר לא אמורים
2 להיות בו או שלא היו אמורים להיות בו מלכתחילה.
3
- 4 14. בין האגודה השיתופית נהלל מושב עובדים להתיישבות חקלאית בע"מ (להלן: "האגודה")
5 לבין רמ"י התגלע סכסוך לעניין הזכאות להקצות נחלות למתיישבים חדשים ללא תשלום.
6 בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת האגודה בסוגיה זו. במסגרת ערעור שהוגש התגבש
7 הסכם פשרה לפיו איוש הנחלות הפנויות ייעשה תמורת תשלום דמי חכירה מהוונים בסך
8 מיליון ₪ כולל מע"מ לנחלה עבור מלוא הזכויות בחלקת המגורים, הקיימות והעתידיות.
9
- 10 15. לשונו של הסכם הפשרה ברורה ועולה מהסכם, כי תשלום סך של מיליון ₪ הוא עבור מלוא
11 הזכויות בחלקת המגורים, הקיימות והעתידיות. ההסכם אף מפנה לסל הזכויות הקבוע
12 בהחלטה 1155 אשר עוסקת בקביעת הזכויות למגורים בחלקת המגורים ביישובים
13 חקלאיים. בהתאם להסכם הפשרה, נחתמה בין רמ"י למתיישבים החדשים תוספת להסכם
14 החכירה אשר בין היתר מכוחה משולמים על ידי המתיישבים החדשים דמי חכירה מהוונים
15 בסך מיליון ₪ לרמ"י. עיון בתוספת להסכם החכירה לא משאיר מקום לספק, כי התשלום
16 הוא עבור זכויות למגורים. אף שהמתיישבים החדשים קנו זכויות בחלקה א' המוגדרת
17 שטח קרקע למגורים למבנה משק של המתיישב ולשימוש חקלאי. התשלום לרמ"י בסך של
18 מיליון ₪ הוא רק בגין זכויות הבנייה למגורים.
19
- 20 16. בהודעה על זכויות מתיישב שנרכשו בעת איוש נחלה, עליה חתמו רמ"י והמתיישבים
21 החדשים, צוין, כי דמי חכירה מהוונים הם דמי חכירה ששולמו מראש לתקופה של 49 שנים
22 עבור זכויות בניה למגורים בהיקף של 375 מ"ר. דמי חכירה עבור השימוש החקלאי בחלקה
23 א2 מכונים דמי חכירה שנתיים לנחלה והם מובחנים בכך שהם משולמים על ידי חבר
24 המושב בכל שנה כנגד הזכות לשימוש בקרקע למטרות חקלאיות. בהודעה צוין עוד, כי לא
25 תבוצע הפחתה מגובה דמי החכירה לנחלה בגין תשלום דמי חכירה מהוונים בגין חלקת
26 המגורים. כלומר, יש הפרדה ברורה בין דמי החכירה לשטח החקלאי לבין דמי ההיוון
27 למגורים. בחוזה החכירה שנחתם בין התושב החדש לבין רמ"י יש הגדרה של חלקה א'. על
28 החכירה של הקרקע החקלאית יש תשלום דמי חכירה שנתיים בנפרד. דמי ההיוון
29 בחשבונית מתייחסים רק לקרקע לבנייה, כך שדמי החכירה השנתיים מתייחסים רק לחלק
30 החקלאי.
31
- 32 17. בהסכם לאיוש נחלה בין מושב נהלל לבין בעל הנחלה הוותיקה ובעל הנחלה החדשה אין כל
33 אזכור לפעילות חקלאית או לחלקה החקלאית או לשימוש חקלאי בקרקע.
34



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

18. אין ממש בטענה בדבר השתק שיפוטי. הטענה לפיה מנהל מיסוי מקרקעין אישר, כי מדובר ברכישת משק חקלאי לא נכונה עובדתית.

19. המערער לא הוכיח, כי עסקם של המתיישבים הוא בחקלאות ואף מהטעם האמור אין להתיר בניכוי את מס התשומות. זאת, אף אם נניח, כי מדובר בתשלום עבור שטח חקלאי כנטען.

20. המחלוקת המונחת לפתחו של בית המשפט היא בשאלה האם קיימת למערער האפשרות לנכות מס תשומות בשיעור 25% או שמא אין לו אפשרות לנכות מס תשומות כלל. עם הגשת ההשגה המערער ביקש לשנות את דיווחיו כך שיותר לו לנכות מס תשומות בשיעור 66% בטענה, כי הדרישה לנכות 25% בלבד מקורה בדיווח שמרני. יש לדחות את ניסיונו של המערער לערוך מקצה שיפורים לדיווחיו תוך כדי הליך ההשגה.

הראיות

21. מטעם המערער הוגש תצהיר עדות ראשית של מר אלעד בצר (להלן: "בצר")- אשר מתגורר במושב נהלל ושימש בעבר כיו"ר המערער. מטעם המשיב, הוגשו תצהיר עדות ראשית של מר אבי אגם (להלן: "אגם")- ממונה תחום ביקורת חשבונות אצל המשיב ומי שנתן את ההחלטה בהשגה; של מר משה אהרוני (להלן: "אהרוני")- סגן מנהל אגף לשימושים חקלאיים ברשות מקרקעי ישראל ושל גב' אתי לוסקי (להלן: "לוסקי")- מפקחת במשרדי מיסוי מקרקעין חיפה. המצהירים העידו ונחקרו על האמור בתצהיריהם. הצדדים הגישו ראיותיהם וסיכמו טענותיהם בכתב.

דין ומסקנות

22. הצדדים לערעור שבכותרת חלוקים ביניהם בשאלה, האם המערער זכאי לניכוי מס תשומות הכלול בחשבוניות שהוציאה רמ"י למתיישבים החדשים בגין תשלום ששילם לה כל אחד מהם בסך מיליון ₪.

23. לאחר שקילת מכלול טענות הצדדים והחומר המונח לפניי מצאתי, כי דין הערעור להידחות, מהנימוקים שיפורטו להלן.

24. בהתאם לסעיף 38(א) לחוק מס ערך מוסף, עוסק זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית שהוצאה לו כדין. בסעיף 41 לחוק נקבע, כי אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

25. כדי להכריע בשאלה, האם המערער זכאי לנכות את מס התשומות במקרה בו עסקין יש לבחון, בין היתר, את מהות התשלום מושא החשבוניות. בעניין זה חלוקים הצדדים בשאלה, האם התשלום היה עבור חלק המגורים בלבד, כעמדת המשיב, או גם עבור החלק החקלאי, כפי שטוען המערער. ככל שתתקבל עמדת המשיב בעניין זה, הרי שהתשלום מושא החשבונית אינו עבור שימוש עסקי ואין מקום להתיר ניכוי תשומות הכלולות בחשבוניות האמורות. ככל שתתקבל עמדת המערער ויקבע, כי התשלום האמור שולם גם עבור החלק החקלאי, הרי שלא יהיה די בכך כדי להתיר את ניכוי התשומות ויהיה עלינו לבחון האם הופעל עסק של חקלאות בשטח החקלאי בנחלות הרלוונטיות והאם יש להתיר למערער את ניכוי התשומות האמורות מאחר והמתיישבים החדשים חברים במערער. ככל שתתקבל תשובה חיובית לשאלות אלו, הרי שנדרש לבחון, האם יש ממש בטענת המערער לפיה עיקר השימוש בנחלה הוא לצרכי עסק ועל כן יש להתיר לו לנכות שני שליש ממס התשומות הכלול בחשבונית האמורה או שמא הוא מוגבל לכל היותר לניכוי בשיעור 25% כפי שדרש מלכתחילה.

מהות התשלום מושא החשבוניות

26. המערער טוען, כי התשלום מושא החשבוניות היה עבור הנחלה בכללותה. כלומר, חלק המגורים והחלק החקלאי. לטענתו, הזכות אשר הוענקה למתיישבים החדשים היא נחלה ותשלום התמורה בגינו הוצאו החשבוניות היה עבור הזכות האמורה. מנגד, המשיב טוען, כי התשלום האמור הוא עבור חלק המגורים בלבד וכי הדבר עולה בבירור מהמסמכים הרלוונטיים.

27. כמפורט לעיל, בין רמ"י לאגודה נתגלעה מחלוקת בשאלה, האם איוש הנחלות בנהלל על ידי מתיישבים חדשים כרוך בתשלום לרמ"י. לאחר שבית המשפט המחוזי קיבל את עמדת המערער הוגש ערעור לבית המשפט העליון ובמסגרת ההליכים שם, נכרת בין הצדדים הסכם פשרה אשר קיבל תוקף של פסק דין. בהסכם הפשרה האמור (נספח 4 לתצהיר אגם) צוין, כי "איוש הנחלות הפנויות בנהלל יעשה תמורת **תשלום דמי חכירה מהוונים בסך של 1,000,000 ₪ כולל מע"מ לנחלה, עבור מלוא הזכויות בחלקת המגורים, הקיימות והעתידיות** (סל הזכויות הקבוע בהחלטה 1155 עבור דמי רכישה)" (סעיף 1 להסכם הפשרה). נספח 5 לתצהירו של אגם הוא החלטה 1155 האמורה שעניינה **קביעת הזכויות למגורים בחלקת המגורים ביישובים חקלאיים**. במסגרת החלטה זו נקבע, בין היתר, תנאי של תשלום דמי חכירה בגין חלקת המגורים במושב.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 47216-09-19 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

28. בהסכם הפשרה נקבע, כי בין מומלצי האגודה לאיוש הנחלות לבין הרשות ייחתם חוזה
חכירה לחלקה א' בנוסח אשר יאושר לכלל מושבי העובדים ותוספת מיוחדת עבור נהלל.
בתוספת האמורה (נספח 6 לתצהיר אגם) צוין בהואיל השני, כי הרשות הסכימה לאיוש
הנחלה תמורת תשלום דמי חכירה מהוונים עבור רכישת מלוא הזכויות לבנייה ושימוש
למגורים (הקיימות והעתידיות) בחלקת המגורים כהגדרתה בתוספת. בהמשך צוין, כי
עניינה של התוספת הוא רכישת מלוא הזכויות לבנייה והשימוש למגורים (הקיימות
והעתידיות) בחלקת המגורים (סעיף 1). בסעיף ההגדרות בתוספת מוגדרים דמי חכירה
מהוונים כדמי חכירה שנתיים לתקופה של 49 שנה שישולמו מראש בסך של מיליון ₪ כולל
מע"מ עבור מלוא הזכויות בחלקת המגורים (הקיימות והעתידיות) (סעיף 2). עוד צוין
בתוספת, כי עבור רכישת מלוא הזכויות לבניה ושימוש למגורים (הקיימות והעתידיות)
בחלקת המגורים ישלם החוכר את דמי החכירה המהוונים (סעיף 4). בחוזה החכירה
שנחתם בין המתדיישים לרמ"י (נספח 8 לתצהיר אגם) צוין, כי החוכר מתחייב
לשלם לרשות דמי חכירה שנתיים בגין זכויותיו בנחלה (סעיף 11א). במסגרת התוספת
נקבע, כי החוכר ימשיך לשלם דמי חכירה שנתיים ליתרת שטח הנחלה כקבוע בחוזה
החכירה וכי לא תבוצע הפחתה מגובה דמי החכירה לנחלה בגין תשלום דמי חכירה
מהוונים בגין חלקת המגורים (סעיף 9).
29. הנה כי כן, הן במסגרת הסכם הפשרה והן במסגרת התוספת להסכם החכירה צוין באופן
מפורט מה מהות תשלום דמי החכירה המהוונים ועולה מהם בבירור, כי התשלום האמור
הוא בגין חלקת המגורים.
30. כמו כן, גם באמור בהודעה על זכויות המתדיישים שנרכשו בעת איוש נחלה (נספח 7 לתצהיר
אגם) יש בכדי לתמוך בעמדת המשיב באשר למהות התשלום בו עסקין. בסעיף 2 להודעה
האמורה, ישנה הגדרה של דמי חכירה מהוונים ולפיה מדובר בתשלום עבור זכויות בנייה
למגורים בהיקף של 375 מ"ר. אף במסמך האמור יש התייחסות לתשלום דמי חכירה
שנתיים לנחלה ולכך שלא תבוצע הפחתה מגובה דמי החכירה לנחלה בגין תשלום דמי
חכירה מהוונים בגין חלקת המגורים (סעיף 6).
31. אגם נשאל בעדותו, האם במידה שהמושב מעבד את חלקות ב' ו-ג' ואם המושב דורש בניכוי
מס תשומות תשומות שקשורות לחלקות שהוא מעבד, מדוע לא להתיר למושב לנכות את
מס התשומות שקשור בחלקות ב' ו-ג'. אגם השיב, כי אם השאלה היא לגבי דח"ש המושב
רשאי לנכות את מס התשומות. אולם, אם השאלה היא לגבי דמי היוון התשובה היא לא
מאחר ודמי היוון נועדו אך ורק לזכויות בנייה בקרקע שהוכרה לדורות מרמ"י (עמ' 34
ש' 29-34). הוא העיד, כי הקביעה שזה שולם עבור זכויות למגורים נובעת מהמסמכים



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 **אשר בכולם מודגש, כי דמי ההיוון הם עבור זכויות לבנייה בקרקע למגורים** (עמ' 35 ש' 3-5).
2 לטענתו, רק במידה שבית המשפט יקבע, כי הסיווג של התמורה ששולמה הוא לא דמי
3 היוון אלא תשלום ששולם בגין איוש הנחלה במלואה כטענת המערער, הרי שיותר ניכוי
4 (עמ' 35 ש' 6-10). כאמור לעיל, עמדת אגם לפיה המסמכים הרלוונטיים תומכים בעמדת
5 המשיב לפיה התמורה ששולמה היא דמי ההיוון עבור הזכויות בקרקע למגורים בלבד
6 מקובלת עליו.
7
8 32. בצר העיד, כי נכון להיום אין חוזה ישיר בין רמ"י למתיישבים החדשים ביחס למשהו מלבד
9 חלקה א' (עמ' 8 ש' 4-5). בצר אישר, כי לטענתו לא היה קשר בין התשלום הנדרש לחלקת
10 המגורים (עמ' 6 ש' 2-5). בצר הופנה לסעיף 1 להסכם הפרשה ונטען בפניו, כי שם מפורש
11 עבור מה התשלום. הוא נשאל מדוע בא כוח המערער חתם על הסכם פרשה שלטענתו לא
12 משקף את ההסכמות בין הצדדים וטען, כי הסכם הפרשה בא לסכם דיון ארוך וברור
13 שיקבלו נחלה ולכן גם אם היה כתוב בו שהסכום הוא רק עבור חדר המיטות שלו הוא היה
14 חותם עליו (עמ' 6 ש' 8-30).
15
16 33. בצר הופנה לתוספת לחוזה חכירה לחלקה א של הנחלה (נספח 6 לתצהיר אגם) למבוא
17 לסעיף 2 ונשאל האם גם פה לא היה אכפת למתיישבים החדשים על מה חותמים. בתגובה
18 טען, כי לא רצו להיכנס לשנים של דיונים עם רמ"י על מהות ההסכם ולכן הסכימו לחתום
19 על הסכם סטנדרטי כמו שחותם כל מושב ושלחם תהיה גם תוספת. לטענתו, לכן בתוספת
20 מוזכר יותר מפעם עניין חלקת המגורים. הוא טען, כי נרמז להם מבית המשפט העליון
21 שישלמו מיליון ₪ והתוספת שהם רצו לקבל מעבר להסכם חכירה סטנדרטי היא הזכויות
22 שמופיעות בתוספת. אולם, לגבי המיליון ₪ זה היה ברור שהם יקבלו נחלה וחלקת מגורים
23 עם כל היכולות החקלאיות אשר טמונות ב- 60 דונם שמצורפים לזה. בצר הוסיף, כי אין
24 מילה אחת לגבי ה- 60 דונם אולם הם כן צורפו משום שזו נחלה (עמ' 7 ש' 8-19).
25
26 34. לא עלה בידי המערער להציג הסבר מניח את הדעת באשר לנסיבות בהן במסמכים
27 האמורים צוין במפורש, כי תשלום דמי החכירה המהוונים היה עבור חלקת המגורים בלבד
28 ככל שלא אלו ההסכמות אשר התגבשו בין הצדדים. ברי, כי אין לקבל את טענת בצר לפיה
29 היו חותמים על ההסכם ולא משנה מה היה רשום בו. אין להתעלם אף מהעובדה, כי
30 הצדדים להסכם היו מיוצגים וכי ההסכם התגבש לאחר משא ומתן שהתנהל בין הצדדים
31 והליכים משפטיים. אינני מקבלת את ניסיונו של המערער להתנער מהאמור במסמכים
32 עליהם חתמו האגודה והמתיישבים החדשים.
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

35. במהלך עדותו נטען בפני בצר, כי בתחילת הדרך היקף הזכויות שרמ"י הציעה לנהלל בתמורה לתשלום של מיליון ₪ התייחס לזכויות הקיימות, והייתה הצעה שזכויות עתידיות, תוספת בניה, יחויבו בתשלום דמי חכירה מלאים בשיעור של 91% מערך הקרקע והוא השיב, כי המושב דחה הצעה זו, כי היו מצורפים לכך עוד מספר דברים (עמ' 10 ש' 5-8). בצר אישר, כי בהמשך הייתה הצעה נוספת שנדחתה על ידי המושב במסגרתה הוצע, כי כל זכויות בניה מעבר ל-375 מטר יהיו בשיעור של 50% (עמ' 10 ש' 9-12). בצר אישר, כי בישיבה האחרונה (מש' 1) סוכם, כי תשלום סכום של מיליון ₪ יוקצה לאגודה **עבור מלוא הזכויות בחלקת המגורים הקיימות ועתידיות** ללא צורך בתשלום נוסף והיה סייג שהתשלום יעמוד בתוקפו לתקופה של 3 שנים (עמ' 10 ש' 13-16).

36. בעדותו טען בצר, כי הסוגיה הייתה איש נחלות בנהלל. לטענתו, הפתרון היה תשלום של מיליון ₪ וקבלת נחלה שלמה-60 דונם חקלאיים וחלקת מגורים. הוא טען, כי אי אפשר לקבל חלקת מגורים ללא 60 דונם במיליון ₪ בנהלל ואי אפשר לקבל 60 דונם בנהלל עם תשלום של 800 ₪ לשנה. לטענתו, התשלום של המיליון ₪ נתן לו את האופציה לחכירה של 60 דונם ותשלום סמלי. בצר הוסיף, כי את פרנסתו הוא עושה מה-60 דונם (עמ' 12 ש' 17-24). כפי שאפרט בהמשך **העובדה שהתקבלה נחלה שלמה אין בה כדי ללמוד, כי התשלום בו עסקין שולם עבור כל הנחלה להבדיל מחלקת המגורים בלבד.**

37. בעדותו טען בצר, כי את הסך של מיליון ₪ העלו שופטי העליון לאחר שיצאו להתייעצות וכי שלחו את הצדדים להגיע לפשרה ועל רקע זה היה ברור לצדדים שהסכום נקבע. הוא טען, כי היו ניסיונות של המושב להוריד את הסכום וניסו למצות את הסכום (עמ' 10 ש' 17-26). נטען בפני בצר, כי בית המשפט העליון לא בדה את הסכום ממוחו וכי לבקשתו הצדדים הגישו חוות דעת שמאיות והמערער הזמין את חוות הדעת (מש' 2) אשר על בסיסה המליץ העליון על הסכום (עמ' 10 ש' 33-30). בצר הופנה לסעיף 2.1 לחוות הדעת האמורה ונטען בפניו, כי מסקנת השמאי היא מציאת שווי זכויות הקרקע בלבד בחלקת הבית. הוא נשאל האם הסכום שבית המשפט המליץ עליו לסיום המחלוקת היה בעקבות חוות הדעת הזו שהוגשה לעליון והוזמנה על ידו. בתגובה טען, כי הוא מניח שבית המשפט העליון התחשב בחוות הדעת של השמאים של המערער ושל רמ"י, והצעתו והוסיף, כי לא ניתן להסיק מחוות הדעת הזו שזה בנפרד מהקצאת נחלה. לטענתו, הסוגיה שהייתה כל הזמן הייתה איש נחלות בנהלל (עמ' 12 ש' 16-10). באשר לחוות הדעת אציין, כי במטרות חוות הדעת צוין, כי השמאי התבקש לאמוד את שווי הזכויות בקרקע בחלקות הבית בתחום התכנית הרלוונטית עבור בינוי של שלוש יחידות מגורים בשני מבנים בקיבולת של 160 מ"ר + 160 מ"ר + 55 מ"ר כבסיס לרכישה של זכויות מהווונות.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

38. בתצהירו ציין אגם, כי החלטתו בהשגה התבססה על המסמכים אשר צורפו לתצהירו, וביניהם המסמכים המפורטים לעיל. עוד ציין, כי לאחר שקיבל את החלטתו, מסקנתו קיבלה חיזוק נוסף בעקבות פגישה שהתקיימה בין נציגי מע"מ לנציגי רשות מקרקעי ישראל במהלכה הובהרה עמדת רמ"י לפיה התשלום ששולם לרמ"י על ידי המתיישבים החדשים בנהלל הוא אך ורק עבור זכויות למגורים וכי עבור הקרקע החקלאית משולמים דמי חכירה שנתיים בנפרד, בהתאם למחירון חקלאי. לתצהירו של אגם צורף סיכום הפגישה האמורה (נספח 11). בסעיף 2.8 למסמך האמור צוין, כי בהסכמים שנחתמו מול נהלל בנושא איוש נחלות פנויות התשלום לרמ"י הוא אך ורק בגין זכויות הבנייה למגורים אף שבעל הנחלה מקבל במסגרת הנחלה גם קרקע חקלאית. עוד צוין, כי עבור הקרקע החקלאית משולמים דמי חכירה שנתיים בהתאם למחירון החקלאי בסך של 800 ₪ לשנה לנחלה.
39. אהרוני אישר, כי התנאי של רמ"י לאיוש 75 הנחלות היה תשלום של דמי חכירה מהוונים. הוא העיד, כי תשלום מיליון ₪ זה תשלום מהוון עבור חלקת המגורים בלבד (עמ' 23 ש' 1-2). לטענתו, הוא אינו מכיר דמי חכירה מהוונים שמשולמים על ידי בעלי נחלות שלא עבור חלקת מגורים. אהרוני טען, כי התשלום המהוון הוא רק עבור חלקת המגורים (עמ' 23 ש' 3-4). אהרוני העיד, כי המחלוקת בין המנהל לנהלל הייתה לגבי שווי התשלום עבור חלקת המגורים (עמ' 27 ש' 4). הוא אישר, כי עמדתו הבסיסית של נהלל הייתה שהוא לא צריך לשלם בכלל על איוש הנחלות לרמ"י (עמ' 27 ש' 15-17). נטען בפניו, כי עם ביצוע התשלום לרמ"י קיבלו המתיישבים בנהלל קרקע חקלאית ואת הזכות למגורים והשיב, כי הם קיבלו את זה אבל בנוסף הם משלמים דמי חכירה שנתיים חקלאיים עבור יתרת הנחלה (עמ' 23 ש' 5-6). אהרוני נשאל האם בעניין נהלל לא עמדה למתיישבים האפשרות לקבל את הקרקע החקלאית ללא תשלום של המיליון ₪ והשיב, כי הנחלה היא יחידה אחת, אי אפשר לפצל אותה, לכן במקשה אחת זה הולך ביחד, גם השטח החקלאי וגם חלקת המגורים. אהרוני אישר, כי לא ניתן לקבל רק את הקרקע החקלאית (עמ' 23 ש' 7-12).
40. אגם אישר, כי הסכם הפשרה שנחתם בין המערער לרמ"י אפשר את איוש הנחלה בכללותה בתנאי שישלמו מיליון ₪ עבור ההיוון (עמ' 36 ש' 32-34). הוא אישר, כי לפי המסמכים שראה המתיישבים החדשים לא יכלו לאיש את הנחלה ללא תשלום של מיליון ₪ כפי שנקבע בהסכם הפשרה (עמ' 36 ש' 35-36, עמ' 37 ש' 1).
41. אין בעדותו של אהרוני בדבר חוסר האפשרות לפצל את הנחלה או בעדותו של אגם לפיה לא ניתן היה לאיש את הנחלה ללא תשלום סך של מיליון ₪ כדי לתמוך בעמדת המערער באשר למהות התשלום בו עסקינן. בעניין זה אין להתעלם מעדותו הברורה של אהרוני לפיה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

תשלום דמי ההיוון הוא עבור חלקת המגורים בלבד וכי בנוסף משולמים דמי חכירה
שנתיים עבור יתרת הנחלה.

42. אהרוני אישר, כי דמי החכירה השנתיים הם בהתאם למחירון החקלאי וגובהם כ-800 ש"ח
לשנה. הוא אישר, כי הסכום הזה הוא רוחבי ולא ייחודי לנהלל (עמ' 23 ש' 16-13). אהרוני
העיד, כי הסכום הזה אינו משקף את שווי השוק של הקרקע החקלאית וכי מדובר בדמי
חכירה סמליים. לטענתו, רוצים לעודד את הפעילות החקלאית לכן המחיר הוא סמלי (עמ'
23 ש' 20-17). אף עדותו של אהרוני לפיה דמי החכירה השנתיים הם סכום סמלי אין בה
כדי ללמד, כי דמי ההיוון שולמו אף עבור החלק החקלאי בנחלה. כאמור, אהרוני הבהיר
מדוע רמ"י גובה סכום סמלי עבור החלק החקלאי. אין בעובדה שרמ"י מצאה לגבות סכום
סמלי בלבד עבור החלק החקלאי כדי ללמד, כי הסכום המהוון ששלום היה אף עבור החלק
האמור.

43. במסגרת סיכומי טען המערער, כי הסכום המהוון ששולם לא משקף את שווי חלקת
המגורים. לטענתו, שוויה של חלקת המגורים לבדה לפי חוות דעת שמאית עומד על 1.8
מיליון ש"ח, הרבה מעבר לסכום התמורה המוסכם. משכך הוא טוען, כי עסקת המקרקעין
הרגילה אשר מע"מ מנסה לצבוע אינה כזו ואילו הייתה כזו הסכום היה נקבע בקירוב לשווי
שוק ופוטנציאל עליית ערך. אף העובדה שהסכום שנקבע נמוך מהשווי השמאי האמור אין
בה כדי ללמד, כי הסכום לא שולם עבור חלקת המגורים בלבד כפי שעולה מהמסמכים
הרלוונטיים, כמפורט.

44. בסיכומי טען המערער, כי בהחלטות שקדמו להחלטה 1317 לא הייתה הפרדה של חלקת
המגורים בעניין איוש הנחלה ולא הייתה קיימת גביה בגין איוש הנחלה. אהרוני אישר
בעדותו, כי בהחלטה משנת 2013 נקבע שאיוש הנחלות יעשה תמורת דמי חכירה מהוונים
שישולמו עבור זכויות למגורים לחלקת המגורים. לטענתו, החלטת מועצה 1317 היא אחרי
החלטות 979 ו-1155 אשר קבעו את הכיוון של מהו השטח הסחיר בנחלה, מהו השטח
החקלאי, מהו השטח שלגביו יש שינוי יעוד ומה לגביו אין שינוי. הוא ציין, כי במקום שיש
בו הוראה לגבי שינוי יעוד נשאר דמי חכירה סמליים ושנתיים כדי לשמר את המוטיב
שאפשר לבקש שינוי יעוד ולעומת זאת קבעו, כי בשטח הסחיר שבו יש חלקת מגורים שם
התשלום הוא כבר מהוון. כלומר, תשלום לעד ושם ניתן לשנות יעוד וזו ההבחנה הגדולה
שעשו בהחלטה 1155 ואת המודל הזה העתיקו להחלטה 1317 ששם התשלום המהוון הוא
עבור חלקת המגורים והשטח החקלאי נשאר סמלי- דמי חכירה שנתיים. לטענתו, על בסיס
זה נעשתה הפשרה עם נהלל (עמ' 23 ש' 35-27, עמ' 24 ש' 2-1).



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

45. בסעיף 2.7 לנספח 11 לתצהירו של אגם צוין, כי בעת הקצאת נחלה חדשה על ידי רמ"י, התשלום הוא בשיעור 91% משווי הקרקע של חלקת המגורים כאשר השווי האמור נקבע על ידי שמאי מקרקעין לפי שווי של 375 מ"ר לבנייה למגורים בשטח מגרש של 2.5 דונם. אהרוני נשאל, האם האמור בסעיף זה רלוונטי היום אולם לא היה רלוונטי במועד שבו נהלל ביקשה לאייש את הנחלות כאשר ההליך החל בשנת 2001. אהרוני השיב, כי זו מדיניות שנקבעה בשנת 2013 ולא הייתה רלוונטית בשנת 2001 (עמ' 25 ש' 1-3). אהרוני אישר, כי עד פרסום החלטה 1317, שנכנסה לתוקף ביום 12.2.14, לא הייתה החלטת מועצה המחייבת בתשלום איוש נחלה פנויה (עמ' 29 ש' 2-3, 7). אהרוני אישר, כי החלטות 979 ו-1155 עסקו בזכויות בחלקת המגורים. נטען בפניו, כי ההחלטות לא עסקו בתשלום עבור איוש והוא השיב, כי עבור הזכויות בחלקת המגורים, גם התעסקו בשיעורי התשלום (עמ' 29 ש' 8-11).
46. נטען בפני אהרוני, כי במועד הדיון בעליון בינואר 2013 ובזמן הדיונים במחוזי לא היה הסדר בתוקף לתשלום דמי חכירה מהוונים להוון נחלה חקלאית. אהרוני השיב, כי החלטת המועצה לגבי איוש נחלות והתשלום נקבעה בהחלטת מועצה 1317 וכי עד אז לא הייתה מדיניות סדורה. אהרוני נשאל, האם הייתה החלטה בתוקף במועד הדיון במחוזי והשיב, כי בשנת 2007 לא הייתה החלטה כאמור (עמ' 29 ש' 31-36, עמ' 30 ש' 1-2). אהרוני אישר, כי נוהל B 3703 אליו הפנה בסעיף 23 לתצהירו, פורסם לראשונה באוגוסט 2015 כשנה וחצי אחרי שנחתם ההסכם עם נהלל (עמ' 30 ש' 3-5). נטען בפניו, כי בהחלטה 1145 שהחליפה את החלטה 1317 הוספו המילים לפיהן דמי החכירה ישולמו בחלקת המגורים ואילו בהחלטה 1317 כלל לא הופיעו המילים חלקת המגורים והוא השיב, כי צריך להסתכל (עמ' 30 ש' 6-8).
47. אציין, כי בהחלטת מועצה 1317 נקבע, כי הנחלות ישווקו בתשלום דמי חכירה מהוונים אשר ישולמו בנוסף לדמי החכירה השנתיים לנחלה (סעיף 1.2) ובהמשך ישנה התייחסות לחוזה חכירה מהוון שייחתם עם מומלצי האגודה ולהיקף זכויות הבנייה שיכלול החוזה האמור (סעיף 1.4). בנוסף צוין, כי הכספים אשר ישולמו לרשות תמורת הנחלה בהתאם לאמור בסעיף 2 יובאו בחשבון בעת העברת זכויות ו/או בעת הצטרפות להחלטה 1155 (סעיף 1.5). החלטה 1155 האמורה עניינה קביעת הזכויות למגורים בחלקת המגורים ביישובים חקלאיים.
48. בסיכומי התייחס המערער לעדותו המפורטת לעיל של אהרוני ממנה עולה, כי המדיניות לפיה באיוש נחלה פנויה התשלום הוא עבור 91% משווי הקרקע של חלקת המגורים נקבעה בשנת 2013 ולא הייתה רלוונטית בשנת 2001. מנגד, המשיב טען בסיכומיו, כי העובדה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

1 שהתכנית לאיוש נחלות בנהלל הוגשה בשנת 2002 או שהמחלוקת הייתה לעצם האפשרות
2 לאיוש נחלות ללא תשלום לא רלוונטיות לענייננו. לטענתנו, הסכם הפשרה, איוש הנחלות
3 והתשלום לרמ"י נעשו לנוכח ההחלטות המאפשרות איוש נחלה עבור תשלום בגין חלקת
4 המגורים וזו מהות התשלום. טענתו האמורה של המשיב מקובלת עליי. אין בטענה לפיה
5 המדיניות נקבעה רק בשנת 2013 כדי לסייע למערער וללמד, כי התשלום לא היה עבור
6 חלקת המגורים בלבד. כאמור, אהרוני העיד, כי החלטה 1317 נכנסה לתוקף ביום 12.2.14.
7 משכך, הרי שהחלטה זו הייתה בתוקף במועד בו נכרת הסכם הפשרה אשר קיבל תוקף של
8 פסק דין ביום 23.2.14 והמועד בו נחתמו המסמכים הרלוונטיים על ידי הצדדים.
9

10 49. במסגרת סיכומיו טען המערער, כי יש להתייחס לאומד דעת הצדדים. לטענתו, לב
11 המחלוקת נוגעת למהות התשלום אשר נגזר מהסכם הפשרה. עוד טוען המערער, כי מעדות
12 בצר עולה, כי אומד דעת הצדדים בעת החתימה על הסכם הפשרה היה, כי לא תינתנה לבעלי
13 הנחלות החדשים נחלות בחינם שעה שלרמ"י לא קיימת החלטה בתוקף בנוגע לחיוב בגין
14 הנחלות ולכן יש להגיע לפשרה. עוד טוען המערער, כי אומד דעת הצדדים נלמד מהחלטת
15 בית המשפט העליון. אינני מקבלת את טענות המערער בעניין זה. כאמור, ממכלול
16 המסמכים עולה בבירור מה היו ההסכמות שהתגבשו בין הצדדים. כמו כן, לא הוצגו בפני
17 ראיות המלמדות, כי כוונת הצדדים הייתה שונה ואשר מצדיקות סטייה מהאמור
18 במסמכים אלו.
19

20 50. המערער מבקש ללמוד מהסכם שהתגבש עם מיסוי מקרקעין לעניין תשלום מס הרכישה
21 וטוען, כי עולה ממנו, כי הוסכם שמדובר ברכישת משק חקלאי ומשכך הרי שזו מהות
22 התשלום בו עסקינן. בסיכומיו טען המערער, כי הוא הוכיח, כי דמי הפשרה מיוחסים לכלל
23 הנחלה ולא רק לחלקת המגורים זאת, לאור ההסכמה לחישוב מס הרכישה עבור משק
24 חקלאי לפי תקנה 16 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), תשל"ה- 1974
25 (להלן: "תקנות מיסוי מקרקעין"). לטענתו, קיים השתק שיפוטי בשל אישורו של מנהל
26 מיסוי מקרקעין, כי מדובר ברכישת משק חקלאי. לטענת המערער, לא עלה בידי המשיב
27 להסביר כיצד סכום מס הרכישה שנקבע הופחת באופן דרמטי אשר מוכיח, כי לא שולם
28 מס רכישה עבור חלקת מגורים אלא עבור יסוד משק חקלאי לאור תקנה 16 לתקנות מיסוי
29 מקרקעין. לטענתו, לא עלה בידי המשיב להסביר כיצד במערכת המקוונת של המשיב נכתב
30 במפורש, כי סוג החישוב הוא משק חקלאי (מע/2). עוד טוען המערער, כי בעניין כפר
31 יחזקאל נקבע, כי דמי איוש הנחלות הפנויות חויבו במס רכישה לפי תקנה 16 לתקנות
32 (נספח י"ג לתצהיר בצר).
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 47216-09-19 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

51. מנגד, המשיב טוען בסיכומיו, כי ההסכם עם שלטונות מיסוי מקרקעין לא מסייע למערער. לטענתו, לא נקבע בו, כי המתיישבים החדשים רכשו משק חקלאי ולא הוחלה על סכום הרכישה תקנה 16 לתקנות מס רכישה. לטענתו, ההפחתה בהסכם לא נבעה מהחלת תקנה 16 אלא בראש ובראשונה מקניית סיכון וסילוק מטרד ביחס לטענת המתיישבים החדשים, לפיה הם אינם חייבים בתשלום מס רכישה כלל. עוד ציין המשיב בסיכומיו, כי בהסכם נקבע, כי נכים הזכאים להקלה לפי תקנה 11 יוכלו להגיש בקשה. לטענתו, החלת תקנה 11 מלמדת, כי מנהל מסמ"ק ראה בזכות הנרכשת זכות למגורים ולא למשק חקלאי. לטענת המשיב, המערער מבקש לטעון, כי מסמ"ק חיפה החיל על התשלום לרמ"י את תקנה 16 מעצם העובדה שתקנה זו הוחלה במסגרת הסכם פשרה שערך מסמ"ק נצרת מול מתיישבי כפר יחזקאל אולם טענה זו נדחתה בערעורי מס של מספר מתיישבים חדשים בכפר יחזקאל. לטענתו, אף אם הטענה הייתה מתקבלת בעניין כפר יחזקאל זה לא היה יוצר השתק שיפוטי כלפי תושבי נהלל שלא היו צד להתדיינות ונערך עמם הסכם אחר.
52. באשר להחלת תקנה 11 טען המערער במסגרת סיכומי התשובה, כי החלת תקנה 11 נועדה לוודא שלאחר שתיושם תקנה 16 ותערך הפרדה בין המשק החקלאי לחלקת המגורים בהתאם לתקנה 16, הרי שעל חלקת המגורים תיושם תקנה 11.
53. באשר להסתמכות על שנעשה בעניין כפר יחזקאל אציין, כי במקרים אשר נדונו לפני לגבי כפר יחזקאל מצאתי, כי אף אם נרכש משק חקלאי ובשל כך הופעלה תקנה 16 לתקנות מיסוי מקרקעין הרי שאין בכך כדי ללמד, כי התשלום בו עסקינן שולם אף עבור החלק החקלאי ואין בכך כדי לשלול את טענת המשיב לפיה התשלום הרלוונטי היה עבור חלק המגורים בלבד כאשר התשלום עבור החלק החקלאי בוצע במסגרת תשלום דמי חכירה שנתיים, כפי שעולה מהמסמכים הרלוונטיים. מצאתי, כי אין בהסכם עם רשות מיסוי מקרקעין כדי לסייע למערערים בעניין כפר יחזקאל. זאת, אף מבלי להיכנס לטענת המשיב אשר עלתה במסגרת התיקים האמורים ולפיה ההסכם עם מיסוי מקרקעין מקורו בטעות וכי האפשרות לבטלו נבחנת בימים אלה. לפיכך, ברי, כי אין בהסכם שנכרת בעניין כפר יחזקאל כדי לסייע למערער במקרה שלפני. זאת, אף מבלי להיכנס לשאלה, האם קיים השתק אם לאו.
54. בעדותו התייחס בצר למחלוקת מול מיסוי מקרקעין לעניין תשלום מס רכישה על הנחלות. הוא טען, כי שומות בהן לא נלקחה בחשבון הקמת משק חקלאי, השומה עמדה על 66,000 ₪ ושומות שלטענת המערער נלקחה בהן בחשבון הקמת משק חקלאי, השומה עמדה על 40,000 ₪. לטענתו, בסופו של תהליך ארוך השומה עמדה על 43,000 ₪ לאור העובדה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 שמיסוי מקרקעין לקח בחשבון בחלקה העיקרי את הטענה של הקמת משק חקלאי (עמ' 5
2 ש' 14-23).
- 3
- 4 55. לוסקי, אשר משמשת כמפקחת במיסוי מקרקעין חיפה וטיפול בהסכם הפשרה עם
5 המתדיינים (עמ' 17 ש' 34-35) שללה בתצהירה את טענת המערער לפיה מנהל מיסוי
6 מקרקעין אישר במסגרת הסכם הפשרה שנחתם עם רוכשי הזכויות בנהלל, כי הם רכשו
7 משק חקלאי או חלק ממשק חקלאי (סעיף 3 לתצהיר). היא ציינה, כי **הסכם הפשרה נערך**
8 **מבלי להודות בטענת מי מהצדדים וכי העררים נסגרו לפי מס בקביעה כאשר סכום**
9 **הרכישה לא יוחס לרכישת משק חקלאי, לא באופן מלא ולא באופן חלקי** (סעיף 6 לתצהיר).
10 עדותה בעניין זה עולה בקנה אחד עם הסכם הפשרה שנכרת בין מנהל מיסוי מקרקעין לבין
11 הנישומים בו לא צוין, כי מדובר בהקמת משק חקלאי. בעדותה לוסקי אישרה, כי הם דחו
12 את הטענה של נהלל לפיה הקצאת הנחלות אינה חייבת במס רכישה בכלל (עמ' 18 ש' 1-6).
13 היא נשאלה, האם דחו גם את הטענה החלופית לפיה מדובר במשק חקלאי ויש לערוך את
14 החשוב לפי תקנה 16 והשיבה, כי השאלה אינה מדויקת. לטענתה, לב המחלוקת בתיק
15 בחיפה היה האם בכלל הם נכנסים בדלת לעניין חוק מיסוי מקרקעין והאם יש למסות
16 אותם. לוסקי אישרה, כי אכן הייתה טענה חלופית לעניין תקנה 16 וטענה, כי **במסגרת**
17 **הטיפול בערר לא נגעו בכלל בנושא תקנה 16 כאשר ניסו לסגור את התיק בפשרה.**
18 לטענתה, הלב והמהות היו בכלל הכניסה לדלת, האם זה עומד בהגדרה של מכירה לפי חוק
19 מיסוי מקרקעין והאם יש למסות אותם מאחר וטענו שיש מיסוי כפול (עמ' 18 ש' 9-15).
20 לוסקי אישרה, כי הם סברו שמדובר במכירה לפי חוק מיסוי מקרקעין (עמ' 18 ש' 16-17).
21
- 22 56. לוסקי העידה, כי זכור לה שהמס עמד על כ- 66,000 ₪ והמס בקביעה נקבע לפי 43,000 ₪
23 (עמ' 18 ש' 27). היא נשאלה, האם במקרה שמחילים את תקנה 16 עד לסך של כ-477,000
24 ₪ משלמים מס רכישה של חצי אחוז והשיבה, כי בא כוח המערער לא מדייק והמספרים
25 שהוא מדבר עליהם לא היו מעולם לנגד עיניהם ומה שהיה לנגד עיניהם זה הסכום הגלובלי
26 **ובמסגרת הסכם פשרה הפחיתו מה שנקרא ערך מטרד**, דבר שקורה בשגרה בלא מעט
27 תיקים, והחליטו לסיים את המחלוקת, גם בהמלצתה של כב' השופטת וינשטיין (עמ' 18 ש'
28 28-32). לגבי המונח 'ערך מטרד' העידה, כי יש להם במשרד הרבה תיקים שמתנהלים
29 במסגרת ערר ובסופו של יום זה להביא כסף לקופה הציבורית. לטענתה, **לעיתים עושים**
30 **שיקול איזה תיקים מנהלים ואלו לא** (עמ' 18 ש' 33-36). נטען בפניה, כי הייתה הפחתה של
31 30% מסכום התחלתי של 66,000 ₪ לסכום של 43,000 ₪ והיא השיבה, כי זה המס בקביעה
32 שאישר מנהל המשרד מר סומך (עמ' 19 ש' 6-7). לוסקי טענה, כי לאחר דין ודברים זה
33 הסכום שהגיעו אליו (עמ' 19 ש' 14). נטען בפניה, כי באורח פלא הסכום ששולם הוא 43,000
34 ₪ ואם ניישם את תקנה 16 על סכום של מיליון ₪ נגיע למס של 40,000 ₪. לוסקי שללה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

טענה זו וטענה, כי זה לא נכון מתמטית. לטענתה, תקנה 16 משקפת כביכול לשיטת עורך
הדין סכום של 5,000 ₪, וזה מנוגד מבחינת מתמטית לסכום שבסופו של יום שילמו
המתיישבים (עמ' 19 ש' 15-18).

57. מעדותה של לוסקי, לפיה שומת מס הרכישה נקבעה תחילה לסך של 66,000 ₪ ובהמשך
43,000 ₪, מבקש המערער ללמוד, כי שומת מס הרכישה מבטאת פשרה הנוטה בבירור
לחישוב מס הרכישה לפי תקנה 16 לתקנות מיסוי מקרקעין הקובעת הקלה במס רכישה
ליסוד משק חקלאי בנוסחה הרלוונטי במועד השומה עבור נחלה כיחידה אחת. לטענתו,
טענת לוסקי לפיה מה שעמד לנגד עיניהם היה שמדובר נטו בחלקת מגורים לא מתיישב עם
המציאות לפיה הסכום ששולם מבטא פשרה בין עמדת הנישומים, כי מדובר במשק חקלאי
לבין עמדת מיסוי מקרקעין. לטענתו, יש סתירה בסיווג דמי הפשרה בתוך רשות המסים
בין אגפים שונים.

58. אינני מקבלת את טענותיו האמורות של המערער. הסבריה של לוסקי באשר לנסיבות בגין
התגבש הסכום האמור הותירו עליי רושם אמין ומהימן. אין בהפחתת הסכום כדי ללמד,
כי מיסוי מקרקעין הכיר בכך שמדובר ביסוד משק חקלאי ואין בכך כדי ללמד על מהות
התשלום בו עסקין.

59. בעדותה הפנתה לוסקי לסעיף 3 להסכם פשרה ולתקנה 11 שמתייחסת לשיכונן של נכה.
לטענתה, הייתה דרישה חד משמעית שיציינו בהסכם שתקנה 11 תחול על מי שעומד בה.
לוסקי הוסיפה, כי תקנה 11 לעולם לא תינתן למשק חקלאי אלא רק לשיכון. היא הוסיפה,
כי מדובר בטלאי על טלאי וכי מה שהם מיסו זה נטו למגורים ואם לא היה למגורים אז
מיסוי מקרקעין היה עומד על רגליו האחוריות ומסרב להחלת תקנה 11. לטענתה, זה שומט
לחלוטין את הטענות של בא כוח המערער (עמ' 19 ש' 21-27). לוסקי אישרה, כי הכניסו
להסכם הפשרה את תקנה 11 ומזה אפשר להבין שמדובר אך ורק על בית מגורים מאחר
וככל שהיו רואים לנגד עיניהם גם משק חקלאי לא היו מזכירים את תקנה 11 (עמ' 19 ש'
30-33). לוסקי נשאלה, האם לגיטימי שנישום ירצה שתחול תקנה 11 על חלק המגורים ועל
המשק החקלאי הוא רוצה חצי אחוז לפי תקנה 16 בתגובה טענה, כי זה לא מה שהיה
בעניינו של התיק במיסוי מקרקעין חיפה. היא הוסיפה, כי אם עורכים שעטנו בפיצול
הסכומים הרי שזה היה בא לידי ביטוי בהסכם (עמ' 20 ש' 4-7). בהמשך עדותה טענה
לוסקי, כי הניסיון לצייר כאילו זה כולל משק חקלאי חוטאת למצב העובדתי כפי שהיה
בתיק של חיפה. לטענתה, לנגד עיניהם עמד שמדובר נטו בחלקת המגורים (עמ' 20 ש' 25-
27).



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

60. בצר העיד, כי אינו יודע מה קובעת תקנה 11 לתקנות מיסוי מקרקעין. נטען בפניו, כי התקנה מדברת על חיוב במס רכישה מופחת לנכה או עיוור לשם שיכונו עבור בית למגורים או מגרש למגורים ולא עבור שום דבר אחר. נטען בפניו, כי המסקנה שלו מהסכם הפרשה לאור סעיף 3 להסכם צריכה להיות הפוכה, לא רק שמיסוי מקרקעין לא הסכים, כי מדובר במשק חקלאי אלא שבעצם האפשרות להחיל על הרכישה את תקנה 11 ישנה אמירה שהתשלום הוא עבור חלקת המגורים.

61. כאמור, המערער טוען, כי החלת תקנה 11 בהסכם נועדה כך שהתקנה תחול במקרים הרלוונטיים לאחר הפרדה בין החלק למגורים והנחלה. לוסקי טענה מצדה, כי ככל שזו הייתה הכוונה, הרי שהיה לכך ביטוי בהסכם ועצם החלת תקנה 11 מלמדת, כי אין מדובר ביסוד משק חקלאי. אף אם תתקבל טענת המערער בעניין זה אין בכך כדי ללמד, כי התשלום בו עסקינן בוצע אף עבור החלק החקלאי, כטענתו.

62. הנה כי כן, מצאתי, כי כל המפורט לעיל תומך בעמדת המשיב, לפיה **התשלום מושא החשבונות בהן עסקינן שולם עבור חלק המגורים בלבד**. אין בחומר שלפני תמיכה לטענת המערער לפיה התשלום האמור היה אף עבור החלק החקלאי. טענתו של המערער בעניין זה נטענה בעלמא והיא מנוגדת למסמכים אשר הוצגו לפני, כמפורט לעיל. המערער שב וטען, כי הזכויות שהוקצו למתיישבים החדשים הן נחלה חקלאית עם זכויות בנייה וטען, כי מה שהוקצה זה נחלה וכי לא ניתן לפצל ולחכור חלק ממנה. אלא שאין באמור כדי ללמד, כי הסכום מושא החשבונות בהן עסקינן שולם אף עבור החלק החקלאי. **כאמור, בנוסף לדמי ההיוון שולמו דמי חכירה שנתיים ואלו שולמו עבור הנחלה בכללותה.**

63. לא יכולה להיות מחלוקת, כי די באמור לעיל כדי ללמד, כי אין בידי המערער לנכות את מס התשומות הכולל בחשבונות מושא הערעור שכן, אין מדובר בתשלום עבור החלק החקלאי אלא חלק המגורים בלבד. משכך, ברור, כי אין מדובר בהוצאה שהוצאה במסגרת עסק המתנהל בנחלות ועבור העסק, ככל שקיים עסק כאמור.

האם התשומות שימשו לעסקה חייבת במס- האם הופעל עסק חקלאי

64. כפי שציינתי לעיל, די בקבלת עמדת המשיב לפיה התשלום מושא החשבונות היה עבור חלק המגורים בלבד, כדי להביא לדחיית הערעור שלפני. עם זאת, למעלה מהדרוש מצאתי לבחון את הסוגיה הנוספת שבמחלוקת- האם התשומות האמורות שימשו לעסקה חייבת במס. זאת, בהנחה והייתה מתקבלת עמדת המערער לפיה התשלום לא היה עבור חלק המגורים בלבד אלא גם עבור החלק החקלאי.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 47216-09-19 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1
2 65. המערער סבור, כי הוא הוכיח, כי התמורה שולמה עבור נחלה המורכבת מחלקה חקלאית-
3 עסקית וחלקת מגורים. כאמור לעיל, מצאתי לדחות טענה זו והדיון בשאלה האם
4 התשומות שימשו לעסקה חייבת במס הוא למעלה מהדרוש. עוד הוא סבור, כי הוא הוכיח,
5 כי הנחלות מעובדות ומייצרות הכנסה מפעילות חקלאית ועסקית. לטענתו, בתיק השותפות
6 נכללות הכנסות המערער החייבות במס כשמול מס התשומות עומדות עסקאות חייבות
7 במס. המערער טוען, כי הוכח, כי כל הנחלות מעובדות. לטענתו, כל אחד מבעלי הנחלות
8 הוא חלק מאיחוד העוסקים במושב נהלל. עוד טען, כי היקף הפעילות הכספית המבוצעת
9 במושב כולו הוא המדד למבחן זה. לטענתו, היקף תרומתו של כל אחד מהמתיישבים בנפרד
10 לא רלוונטי וההיקף העסקי של איחוד העוסקים כולו מעיד על הפרטים שהם חלק ממנו.
11 לטענת המערער, הנחלות החדשות הן בבחינת ציוד בעסק. המערער טוען, כי הוא הוכיח, כי
12 כל הנחלות הרלוונטיות מעובדות או צפויות להיות מעובדות בעתיד הנראה לעין. לפיכך הוא
13 סבור, כי כל אחד מהחברים עונה על הגדרת עוסק לעניין החוק אשר מפיק הכנסותיו
14 מפעילות משק חקלאי וזכאי לקזז מס תשומות בגין הפעילות העסקית בנחלתו. המערער
15 הוסיף, כי באגודה השיתופית יש הכנסות נוספות שלא נובעות מעיבוד החלקות הספציפיות.
16 לטענתו, מי שחבר באגודה הוא שותף בהכנסותיה וחייב להיות עוסק מורשה. לפיכך הוא
17 טוען, כי לכל חבר חדש יש חלק בהכנסת המערער המשותפות ומכאן גם זכותו לנכות מס
18 תשומות. המערער טוען, כי בכל נחלה מתבצעת פעילות עסקית חקלאית עצמאית על ידי
19 בעל הנחלה וכן, מתבצעת בחלקה ג' פעילות חקלאית בדרך של עיבוד משותף על ידי
20 המערער. לטענתו, כלל הפעילויות העסקיות מדווחות במסגרת תיק השותפות הרשום על
21 שם המערער. המערער סבור, כי האמור מצדיק את רישום החברים כעוסקים לצרכי מע"מ.
22 עוד טוען המערער, כי לגבי כל אחד מחברי המושב מעצם היותו בעל נחלה חקלאית ומתוקף
23 חלקו בפעילות העסקית של המושב מתקיימים כלל המבחנים לעניין מיהו עוסק לצורך חוק
24 מע"מ.
25
26 66. בסיכומי טען המערער, כי בצר העיד, כי אין אדמה בנהלל שאינה מעובדת. לטענתו,
27 השאלה, האם החלקות מעובדות על ידי המושב או על ידי בעלי הנחלות לא משפיעה על
28 מעמדם של החברים החדשים כעוסקים לעניין חוק מע"מ. לטענתו, הוא הוכיח שכל
29 השטחים החקלאיים במושב מעובדים בצורה אקטיבית, ישירות על ידי העוסק או בצורה
30 עקיפה כאשר העוסק נעזר בשירותיו של אחר או עיבוד משותף בחלקות שנועדו לעיבוד על
31 ידי המושב. המערער סבור, כי הוכחה קיומה של פעילות עסקית בנחלה החקלאית בגינה
32 יש להתיר את ניכוי מס התשומות. לטענת המערער, הופרכה טענת המשיב בהחלטה בהשגה
33 לפיה חברים חדשים לא עוסקים בחקלאות.
34



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

67. מנגד, לטענת המשיב, הרכישה בגינה הוצאו החשבוניות אינה לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו של המערער. לטענתו, המערער לא הוכיח, כי מס הערך המוסף שגולם בתשלום לרמ"י הוא לצרכי עסקו או לצרכי עסקם של המתיישבים החדשים השותפים במערער וזאת אף בהנחה, כי התשלום היה גם עבור קרקע חקלאית. המשיב טוען, כי אין מחלוקת, כי המערער מקיים עסק של חקלאות אף שלא הוכח, כי דיווח על עסקאות מהנחלות הספציפיות שהוקצו בעקבות התשלום לרמ"י. המשיב טוען, כי אף אם מדובר בעסקאות מהנחלות הספציפיות הרי שלא ניתן לומר, כי איושן על ידי המתיישבים החדשים דווקא היה לצרכי עסקו. שכן, הנחלות עובדו טרם איושן כפי שעולה גם מתצהירו של בצר. לטענת המשיב, לא הוכח, כי התשלום לרמ"י היה לשימוש בעסקו או לצרכי עסקו של המתיישב הבודד השותף במערער. עוד טען, כי לא הוכח, כי מי מהם מקיים עסק של חקלאות. המשיב ציין, כי החזקת נכס כשלעצמה, אף אם נועדה להפקת רווח, לא עולה כדי פעילות עסקית. לטענתו, הכרה בקיומה של פעילות עסקית מצריכה הבאת ראיות בדבר קיומה של פעילות אקטיבית ולא די בפעילות פסיבית מצומצמת. המשיב טוען, כי לכל הפחות חלק מהמתיישבים החדשים אם לא כולם לא מקיימים עסק של חקלאות במובנו לפי הפסיקה. לכן הוא סבור, כי לא ניתן לקבוע, כי התשלום לרמ"י שימש לצרכי עסקם של השותפים.
68. אגם העיד, כי מושב נהלל זה שותפות שרשומה למע"מ (עמ' 32 ש' 10-11). הוא אישר, כי השומה שעומדת בפנינו וההחלטה בהשגה הם פרי ביקורת שנעשתה בספרי השותפות (עמ' 32 ש' 12-13). אגם העיד, כי השותפים בשותפות הם מי שנרשמו במסגרת השותפות, חלקם וותיקים וחלקם מתיישבים חדשים כחלק מההליך שבא אחרי יישוב הנחלות החדשות והגיע גם לבית המשפט עליון (עמ' 32 ש' 14-16). הוא אישר, כי בתקופת הביקורת דווחו בתיק השותפות עסקאות למע"מ (עמ' 32 ש' 19-20). אגם נשאל האם בידו לומר מה הרכב העסקאות שדווח על ידי השותפות באופן כללי והשיב, כי מדובר בהכנסות מהפעילות של המושב בפן החקלאי וציין, כי יש להם ענפים נוספים. אגם הוסיף, כי אינו יודע להצביע על הכנסה מסוימת שהמושב דיווח וקשורה למתיישב כזה או אחר. הוא אישר, כי דווח שם על הכנסות מחקלאות (עמ' 32 ש' 21-25). אגם אישר, כי גם תשומות דווחו בתיק השותפות בעת הביקורת. הוא נשאל האם בידו לומר מה ההרכב והאופי והשיב, כי תשומות שונות לצורך העסק, לשיטתם. אגם הוסיף, כי אינו אומר שהתשומות שדרשו הן נכונות או לא אבל הם דרשו תשומות שקשורות לעסק מבחינתם (עמ' 32 ש' 26-30).
69. בצר נשאל מדוע אין בתצהירו אינדיקציה לזה שכנגד התשומות האלה דווחו הכנסות כלשהן לא על ידי המושב ולא על ידי העוסקים והשיב, כי אם הוא מבין נכון התשומות שנוכו הפכו לרכוש האגודה ומנוכות לפי הכללים (עמ' 16 ש' 30-32, עמ' 17 ש' 1-2). נטען בפניו, כי המושב והאגודה לא מגישים דיווח מפורט על העסקאות ולא ניתן לראות שמישהו



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 47216-09-19 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 דיווח על עסקאות בגין התשומות מושא הערעור. בתגובה טען בצר, כי הוא מניח שאם
2 ייקחו את המאזן של נהלל ניתן יהיה לראות שמנכים הפחתות בגין השקעות שבוצעו (עמ'
3 17 ש' 4-6). בצר נשאל מה נכלל בעסקאות שמדווח תיק השותפות מושב נהלל למע"מ
4 והשיב, כי מדווחות עסקאות של מושב נהלל של שותפות מושב נהלל שבהם נכללים כל
5 הכלולים באיחוד עוסקים (עמ' 17 ש' 16-18).
6
7 70. נטען בפני אגם, כי כל נחלה שעומדת לדיון כאן מורכבת משלוש חלקות, חלקה א' שכוללת
8 את חלקת המגורים, חלקה ב' חקלאית וחלקה ג' חקלאית. בתגובה טען, כי לא כל החלקות
9 של ב' ו- ג' שויכו לאותם מתדיישים חדשים ולא כל המתדיישים החדשים הם רק שותפים
10 בשותפות וחלקם אפילו לא עוסק בחקלאות או אפילו מתגורר במושב (עמ' 32 ש' 31-34).
11 אגם נשאל למה הוא מתכוון כאשר הוא אומר שחלקות ב' ו- ג' ששייכות לנחלות של
12 המתדיישים החדשים לא "שויכו" אליהם. בתגובה טען, כי כאשר התקיים הדיון בהשגה
13 נמסר לו על ידי נציגי המערער שלא היה שיוך מלא של כל הנחלות. אגם הוסיף, כי מדובר
14 על חלקות ב' ו- ג' וכי לגבי חלקה א' הם עשו חוזים עם המנהל ולכן אנחנו כאן (עמ' 32 ש'
15 35-36, עמ' 33 ש' 1-3). אגם נשאל למה הוא מתכוון כאשר הוא אומר לא שויכו והשיב, כי
16 הם לא קיבלו את הקרקעות הללו אליהם כדי שהם יוכלו לפתח את העסק שלצורך זה הם
17 נרשמו לטענתם במע"מ כשותפים בשותפות. לטענתו, הם לא קיבלו את החלקות האלה
18 ונמסר שההליך הזה עדיין לא נגמר וזה יקרה מתישהו בעתיד. אגם טען, כי קיבל תשריט
19 שהציג את המפה הכללית אבל לא היה שיוך חד חד ערכי (עמ' 33 ש' 4-8). הוא התבקש
20 להפנות לפרוטוקול דיון או מסמך אחר שנכתב בו שעדיין לא שויכו או שהמתדיישים
21 החדשים עדיין לא קיבלו את חלקות ב' וג' והשיב, כי הוא בוודאות זוכר את האמירה הזו
22 ואינו זוכר על ידי מי נאמרה (עמ' 33 ש' 9-12).
23
24 71. אגם נשאל, האם מע"מ טוען שחלקות ב' ו- ג' של המתדיישים החדשים לא כלולות בדיווח
25 העסקאות של מושב נהלל והשיב, כי אינו יכול לאמת את זה ואינו יודע לשייך. אגם הוסיף,
26 כי חלק מהמקרקעין לא שויכו ולכן הוא לא יודע מי מעבד איזו חלקה, האם היא שייכת
27 לו והאם משהו אחר מדווח עבורו. לטענתו, הוא אינו יודע האם המושב הוא המדווח עבור
28 כל אחד ואחד ובאיזה חלק. עוד טען אגם, כי אינם יודעים לייחס את זה מאחר וחלק
29 מהחלקות לא שויכו עדיין ומישהו אחר משתמש ומחזיק בהן (עמ' 34 ש' 23-28).
30
31 72. אגם נשאל, האם בתקופת הביקורת בדק כחלק מהביקורת שהעוסק דיווח על מלוא
32 עסקאותיו והשיב, כי בעת הביקורת לא נמצאו ממצאים לגביהם הוצאה שומת עסקאות
33 ולכן לא הוצאה שומת עסקאות. הוא הוסיף, כי הוא מניח שלא היו ממצאים קרדינליים
34 (עמ' 33 ש' 26-34). אגם העיד, כי חלק מהמתדיישים הם בעלי תיקים שאינם מדווחים



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

במסגרת המושב ומעצם העובדה שהם לא עוסקים בחקלאות אין להם הכנסות מחקלאות, הם לא מתגוררים במושב, עיסוקם, אפילו הצפי שלהם הוא לא בטווח הנראה לעין לעסוק בחקלאות (עמ' 34 ש' 1-5). אגם אישר, כי בינתיים מע"מ לא נקט בשום פעולה כדי לבטל רישום של עוסק של מי מרוכשי הנחלות החדשות (עמ' 36 ש' 3-8). לטענתו, מאחר וסגירת תיק היא הליך ארוך ומסובך ומאחר ומתקיים הליך משפטי מקביל, הבינו שהדיון יחרוג הרבה מעבר למה שנמצא כחלק מהדיון בהשגה ולאחר מכן בערעור. לטענתו, הם יודעים שישנם אנשים שגרשמו ואינם עוסקים או אין בכוונתם להיות עוסקים במקרקעין ומכוח כך לא יכלו לנכות את מס התשומות ולכן גם אינם יכולים להיות עוסקים באותו איחוד עוסקים שנקרא מושב נהלל (עמ' 36 ש' 12-16).

73. בתצהירו טען בצר, כי מבדיקתו עולה, כי 11 מהחוכרים החדשים עוסקים בחקלאות ומעבדים את הנחלות שבבעלותם, 22 מהחוכרים החדשים מעבדים את הנחלות באמצעות שותפות עם הבעלים של הנחלה המקורית ו-3 מהחוכרים החדשים טרם החלו לעבד את הנחלות שבבעלותם (סעיף 38).

74. נטען בפני בצר, כי חלק מאותם 11 חוכרים אשר הוא טען, כי עוסקים בחקלאות לא דיווחו עסקאות למע"מ וכי לגבי חלק שכן דיווחו על עסקאות מתוך ה-11 שהצביע עליהם הרי שלגבי חלק יודעים לומר בוודאות שהכנסות המדווחות שלהם זה מעיסוק אחר, למשל גבי שיר המר שבהודעה (נספח 16 תצהיר אגם) אמרה שהיא פסיכולוגית שמפיקה הכנסות כעצמאית משירות שהיא נותנת למשרד הביטחון. בתגובה טען בצר, כי תהליך איוש הנחלות ארך 17 שנה. לטענתו, אנשים בנהלל חיכו וציפו להתיישב בנהלל 15 שנה. הוא טען, כי אנשים שהשתחררו מהצבא והלכו ללמוד פסיכולוגיה בינתיים יש להם 3 ילדים, אז לדרוש ממתיישב הנחלה לחלוב פרות זו דרישה לא אפשרית. הוא טען, כי לכן בין המתישבים אנו מוצאים בעלי מקצועות חופשיים ומתכוונים לאיש את הנחלה ולעסוק בחקלאות. בצר הוסיף, כי הנחלה של המר נכון ללפני שנה או יותר כבר מעובדת (עמ' 15 ש' 16-27). לטענתו, שיר המר לא מכרה את הנחלה אלא רק חצי דונם למגורים מתוך הנחלה. הוא אישר, כי היא עדיין גרה ברמת גן (עמ' 16 ש' 9-12).

75. נטען בפני בצר, כי לגבי המר הוא טען, כי היא עוסקת בעצמה בחקלאות כאשר היא פסיכולוגית וגרה ברמת גן. הוא נשאל האם כאשר הוא אומר עוסק בעצמו הוא מתכוון גם למי שמשכיר את הקרקע לאחר תמורת סכום. בתגובה טען, כי יש שלושה או ארבעה מצבים - מצב אחד בעל החלקה מעבד בעצמו, מצב שני הוא מביא קבלן שיחרוש ויזרע אבל הגידולים שלו, מצב שלישי שהוא משכיר את הקרקע שלו מקבל תשלום מסוים ולא אכפת



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 לו איך היבולים יהיו והמצב הרביעי שהקרקע לא מעובדת. הוא טען, כי המצב האמור לא
2 קיים בנהלל (עמ' 15 ש' 28-34).
- 3
- 4 76. לאור עדותו באשר לעיבוד הקרקע באמצעות אחר, בצר נשאל מדוע לא צירף את ההסכמים
5 כדי שניתן יהיה להתרשם מי נושא בסיכונים והשיב, כי הוא לא מכיר שיש בנהלל הסכמים
6 כתובים בין חקלאי לקבלן חורש אלא שהדברים נעשים בשיחה טלפונית (עמ' 15 ש' 35-36,
7 עמ' 16 ש' 1-3). העובדה שהמערער לא הציג אף לא הסכם אחד כאמור ולא זימן עדים
8 רלוונטיים לשם תמיכה בטענה בעניין פועלת לרעתו.
- 9
- 10 77. בצר העיד, כי הוא הגיע להעיד ולא המתיישבים החדשים שחתמו על ההסכם משום שהוא
11 הגה את הרעיון וליווה את הפרויקט והוא מניח שבידו להשיב על רוב השאלות (עמ' 7 ש'
12 20-23). בהמשך טען, כי הוא מתיישב חדש (עמ' 7 ש' 27). בצר נשאל מדוע צריך לשמוע
13 ממנו מי עוסק במה ובאיזה אופן ומדוע האנשים ששילמו את התשלום לרמ"י לא הגיעו
14 להעיד. בתגובה טען, כי הוא בקיא לענות על כל השאלות (עמ' 14 ש' 15-19). כאשר נשאל
15 איזו בדיקה ערך השיב, כי עבר על הרשימה של מתיישבי נהלל וסימן ב-V מה הוא יודע
16 מידעיה אישית. בצר הוסיף, כי לגבי אלה שהיו לו ספקות הוא הרים טלפון (עמ' 14 ש' 20-
17 22). הוא העיד, כי ה-11 מתיישבים חדשים שהוא ציין עוסקים בעצמם בחקלאות (עמ' 14
18 ש' 32). נטען בפניו כי מתוך ה-11 שציין יש 4 שלא מדווחים בכלל על עסקאות במע"מ
19 והוא ביניהם. בתגובה טען, כי הוא מתפלא וכי ידבר עם רואה החשבון שלו. בצר הוסיף, כי
20 הוא שילם 10,000 ₪ למע"מ לפני חודש (עמ' 14 ש' 33-35).
- 21
- 22 78. אגם העיד, כי הוא אינו יודע להשיב לשאלה האם מלוא החלקות בנהלל מעובדות. לשאלה
23 האם בדק זאת השיב, כי אינו יודע להשיב על כך (עמ' 34 ש' 6-10). לטענתו, אין בידו לאשר
24 שבמסגרת הדיונים שהתקיימו בפניו נמסר לו מפי המערער שאין בנהלל ולו פיסת קרקע
25 אחת לא מעובדת. הוא הוסיף, כי אינו זוכר (עמ' 34 ש' 11-13). הנטל להוכיח את עיבוד
26 הקרקעות וקיומו של עסק חקלאי מוטל על כתפי המערער. המערער לא הרים את הנטל
27 האמור. בעניין זה לא די בטענות בעלמא לפיהן כל הקרקעות החקלאיות בנהלל מעובדות.
28
- 29 79. אגם העיד, כי חלק מהמקרקעין של המתיישבים החדשים שלגביהם ביקשו לנכות מס
30 תשומות כבר נמכרו וטען שלא ראו שהם דיווחו על כך (עמ' 33 ש' 29-33). בצר העיד, כי כל
31 המתיישבים החדשים יתיישבו בנהלל. הוא נשאל האם הוא מתכוון גם לאותם 16 מתוך 36
32 שכבר מכרו את הקרקע שהם רכשו והופנה לרשימה המפורטת בנספח 12 לתצהירו של אגם.
33 בצר השיב, כי כל המוכרים כאן הם אנשים שקיבלו נחלה מאביהם והחזירו את חצי הדונם
34 שניתן לפצל לאביהם. לטענתו, זה רוב העסקאות שהוא רואה. בצר הוסיף, כי אחת הוא



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 רואה שנמכר לצד ג' וגם בה נמכרו ה-500 מ"ר שאין עוררין עליהם שהם חלקת מגורים
2 בלבד (עמ' 13 ש' 21-33). הוא נשאל מדוע המכירות לא דווחו למע"מ לאור הטענה שזה
3 משק חקלאי לצורך העסק והשיב, כי לא כל הרכישה זה לצורכי העסק. בצר נשאל מדוע
4 לא דווח שום חלק מהמכירה והשיב, כי אין זה מתפקידו לענות אם דווח או לא. בצר הוסיף,
5 כי הוא אינו יודע איך מדווחים ואינו איש מקצוע (עמ' 13 ש' 34-36, עמ' 14 ש' 1).
6
7 80. המשיב ציין בסיכומיו, כי 16 מתוך 36 המתיישבים החדשים מכרו את הנחלה שהוקצתה
8 להם ולא הפיקו ממנה הכנסות חקלאיות כמפורט בנספח 12 לתצהיר אגם. לטענתו,
9 המכירה לא דווחה למשיב ולא שולם מס עסקאות. המשיב טוען, כי לא ניתן לקבל טענה
10 לפיה הקרקע שימשה לצרכי עסק. לטענתו, טענת המערער, לפיה המכירות נעשו תוך פיצול
11 חלקת המגורים ומכירת חלק מחלקת המגורים בלבד, לא הוכחה ולא מתיישבת עם שווי
12 הרכישה שהוצהר לשלטונות מיסוי מקרקעין. הוא טען, כי השווי שהוצהר עומד על
13 התשלום המלא לרמ"י (נספח 15 לתצהיר אגם). לעניין המכירות הפנה המערער במסגרת
14 סיכומי התשובה לעדותו של בצר וטען, כי עולה ממנה, כי אין מדובר במכירה לצדדים
15 שלישיים אלא העברה בין קרובים ולא מדובר בהעברת הנחלה אלא רק שטח של 500 מ"ר
16 הניתנים לפיצול מהנחלה. על כתפי המערער הנטל להוכיח טענתו בעניין זה והוא לא הרים
17 את הנטל האמור.
18
19 81. בתצהירו טען אגם, כי ארבעה מתיישבים חדשים לא פתחו תיקים במע"מ עד למועד כתיבת
20 תצהירו (סעיף 19 לתצהיר). בעדותו נשאל האם הוא עומד מאחורי הדברים הכתובים שם
21 נכון להיום והשיב, כי אינו יכול לענות כי לא בדק את זה. אגם הוסיף, כי זה היה נכון לרגע
22 התצהיר (עמ' 39 ש' 11-13).
23
24 82. אחת מהמתיישבים אליהם התייחס אגם בסעיף 19 לתצהירו היא אופיר בן יוסף. בעדותו
25 נטען בפני אגם, כי כל העת אופיר בן יוסף, אישתו של חיים בן יוסף, הייתה רשומה כעוסקת
26 ובתגובה טען, כי יבדקו את זה. אגם הוסיף, כי אין תיק במע"מ לאופיר בן יוסף בשם הקודם
27 כפרי. לטענתו, התיק הרשום הוא בסוג תיק 09 דהיינו תיק סגור. אגם העיד, כי התיק
28 שהיה נפתח ב-1.3.05 ונסגר לאחר מכן. הוא הוסיף, כי מעבר לכך הפרטים שמתייחסים
29 לאותו עסק שנסגר הם של מסחר סיטונאי כללי בסחורות, הכתובת היא בתל אביב, רח'
30 יודפת והרישום היה בממונה אזורי 50 מס קנייה תל אביב. אגם טען, כי זה לגבי אופיר
31 שאת מס התשומות שלה ניכה המושב והוצג לו רישום של בעלה (עמ' 39 ש' 20-25). אגם
32 התבקש לאשר שחיים בן יוסף היה רשום כל הזמן כעוסק מורשה בנוף הגליל לרבות בזמן
33 שהוא הוציא את ההחלטה בהשגה. בתגובה, טען, כי הוא ענה על מה שקרה ועל שם מי נוכח
34 מס תשומות. לטענתו, במסמך שב"כ המערער מציג לו, אין אזכור לגבי מתי נפתח התיק,



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

מה הייתה פעילותו של התיק, האם הוא סגור, אין בו שום דבר ממה שהוא יכול לראות
כשהוא מוציא את הפרטים האלה. הוא הוסיף, כי הוא יכול לראות שיש רישום פרטים של
עוסק מורשה במע"מ, מס' ת.ז. ושם העוסק (עמ' 39 ש' 28-33). אגם העיד, כי בן יוסף חיים
מופיע כשותף בשותפות של מושב נהלל (עמ' 39 ש' 35).

5

83. אגם התבקש לאשר שניתן לאשר ניכוי מס תשומות, ככל שהוא מותר בניכוי, בגין רכישת
נחלה בתיק של המושב היות שחיים בן יוסף רשום בו כעוסק והשיב בשלילה. לטענתו, **עוסק**
רשאי לנכות מס תשומות מחשבונית שהוצאה לו כדין לצורכי עסקאות. אגם טען, כי אינו
יודע האם לחיים בן יוסף יש תיק במע"מ ומה עיסוקו והוסיף, כי זו לא הייתה השאלה.
לטענתו, כאשר בחנו את מס התשומות שדרש המושב, **קיבלו חשבונית עם השם אופיר**.
אגם העיד, כי לאופיר אין תיק במע"מ ואין עיסוק בתחום שלגביו ניתן לנכות מס תשומות
(עמ' 40 ש' 9-1).

13

84. נטען בפני אגם, כי בהתאם להוראות סעיף 40 לחוק קיימות נסיבות בהן עוסק רשאי לקזז
מס תשומות הכלול בחשבונית שהוצאה על שם מישהו אחר. בתגובה טען, כי הסעיף
מתייחס לעסק בהקמה. לטענתו, טרם פתיחת התיק בונים עסק ורוכשים תשומות לצורך
העסק. אגם העיד, כי מטבע הדברים אם כדוגמא לא נפתחה חברה עדיין אבל מתחילים
בפעילות לצורך הקמת העסק, החשבונית שתצא היא על שם מנהל החברה או הבעלים של
החברה. לטענתו, הסעיף הזה נועד להתיר מס תשומות לצורך זה, הוא לא נועד להחליף
מצב שמישהו מחליט שהוא ישלם עבור עסק כשהוא איננו עוסק ומישהו אחר שהוא ישות
משפטית יכול לדרוש את מס התשומות. אגם העיד, כי האבחנה קבועה בסעיף 38 לחוק,
שם נאמר שניתן לנכות מס תשומות מחשבונית שהוצאה על שם העוסק ולצורך עסקאות
(עמ' 40 ש' 10-17). אגם נשאל האם ניתן לנכות מס תשומות בחברה א' למרות שהחשבונית
יצאה על שם בעל המניות ב' אולם לא ניתן לעשות את זה כשהחשבונית יצאה על שם אישתי
ואני הקמתי את תיק העוסק ואישר את האמור. הוא טען, כי זאת על סמך מה שקבוע בחוק
מע"מ ועל סמך פסיקה רחבה מאוד שבה בכל מקום שמצאו חשבוניות שלא על שם העסק
לא התירו אותן ובית המשפט קיבל עמדה זו (עמ' 40 ש' 18-21). אגם הוסיף, כי אם לא
הייתה מניעה כזו הייתה פה פרצה אדירה ולא היה נתיב ביקורת לעולם לגבי פעילותו של
העסק (עמ' 40 ש' 21-23).

30

85. סעיף 40 לחוק, שכותרתו מס תשומות של עסק בהקמה, קובע, כי "על אף האמור בסעיפים
38 ו-40, מס תשומות ששילם עוסק לפני רישומו כדין יהיה ניתן לניכוי, ובלבד שהוכח
להנחת דעתו של המנהל שהתשומות נרכשו בשלבי הקמת העסק ושימשו להקמתו, והכל
אף אם חשבונית המס, הצהרת הייבוא או מסמך אחר שאישר המנהל על פי סעיף 38(א) לא



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 הוצאו על שם העוסק". הסעיף האמור מהווה חריג לכלל לפיו ניתן לנכות מס תשומות
2 הכלול בחשבונית אשר הוצאה על שם העוסק ומאפשר ניכוי מס תשומות אף אם החשבונית
3 לא הוצאה על שם העוסק וזאת במקרה מיוחד בו מדובר בעסק בהקמה. אין בסעיף זה כדי
4 לסייע למערער במקרה שלפני ולאפשר ניכוי מס תשומות הכלול בחשבונית אשר הוצאה על
5 שם אדם אחד כאשר תיק העוסק הוא על שם בן זוגו.
6
7 86. שם נוסף שצוין בסעיף 19 לתצהירו של אגם הוא שמה של מיכל בקל מינצר. בעדותו
8 התבקש אגם לאשר שעומרי מינצר, בעלה של מיכל, רשום כתושב נהלל שתיקו עוסק
9 מורשה הוא במשרד ממונה אזורי נוף הגליל, סוג התיק הוא עוסק מורשה וכי הוא רשום
10 בשותפות. בתגובה אישר אגם, כי הוצג לו מסמך המתייחס לפרטיו של עומרי מינצר. אגם
11 הוסיף, כי לו קוראים עומרי ולה קוראים מיכל וכל מה שאמר קודם תקף גם לגביהם (עמ'
12 40 ש' 35-30). לאחר שערך בדיקה ציין, כי עומרי מינצר רשום בשותפות וסוג התיק שלו
13 הוא 48 ולא 07. אגם טען שהמשמעות היא שהוא עוסק מורשה ולא שותף בשותפות.
14 לטענתו, הוא רשום כחבר במושב וסוג התיק שלו שונה מהאחרים. אגם טען, כי יכול להיות
15 שיש לו כמה עסקים ואחד מהם רשום בתוך השותפות (עמ' 40 ש' 35, עמ' 41 ש' 2-1).
16
17 87. נטען בפני אגם, כי בסעיף 19 לתצהירו מנויים תום שפיר ויסמין בן עמי וכי גם הם רשומים
18 כעוסקים. אגם השיב, כי אינו יכול לאשר את זה. הוא העיד, כי באותו דף, מעל מינצר עומרי
19 רשום בן עמי נועם וכי אולי הוא קרוב משפחה וכי הוא לא רואה את השם שהזכיר בא כוח
20 המערער (עמ' 41 ש' 5-3).
21
22 88. מצאתי, כי יש בכל האמור לעיל כדי לתמוך בעמדת המשיב לפיה לא הוכח קיומו של עסק
23 חקלאי בנחלות בהן עסקינן. המערער לא הרים את הנטל המוטל על כתפיו להוכיח קיומו
24 של עסק כאמור בכל אחת מהנחלות הרלוונטיות. לא הוצגו ראיות רלוונטיות וביניהן
25 הסכמים המלמדים על התקשרות של מי מבעלי הנחלות עם אחר אשר מעבד את הקרקע
26 עבורו. כמו כן, לא זומנו לעדות עדים רלוונטיים וביניהם בעלי הנחלות האמורות ומי
27 שלכאורה מעבד את הנחלות במקרים בהם הנחלות מעובדות שלא על ידי בעלי הנחלות.
28 טענות רבות נטענו בעלמא וביניהן הטענה לפיה כל הנחלות בנהלל מעובדות. לכך מתווסף
29 האמור לעיל באשר למתיישבים חדשים אשר לא נפתח תיק עוסק על שמם.
30
31 89. בנסיבות אלו, מצאתי, כי לא עלה בידי המערער להוכיח קיומו של עסק חקלאי בנחלה בה
32 עסקינן ובוודאי שלא עלה בידו להוכיח, כי מדובר בשימוש העיקרי בנחלה.
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

90. במסגרת ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן ציין בית המשפט העליון, כי
סעיף 41 לחוק מס ערך מוסף חל גם על תשומות שעשויות לשמש בעסקה עתידית חייבת
במס. בפסק הדין פורטו מספר מבחני עזר שבאמצעותם ניתן לקבוע מהי ההסתברות
לקיומה של עסקה עתידית חייבת במס. בין המבחנים ציין בית המשפט, כי יש לבחון קיומה
של תכנית עסקית סבירה שאיננה ספקולטיבית בעיקרה להבדיל מרעיונות ערטילאיים,
קיום תשתית ארגונית לפעילות עסקית, מרכיב הזמן- המועד המשווער להתממשות העסקה
החייבת, מידת מקצועיותו ובקיאותו של מבקש הניכוי בתחום העיסוק הרלוונטי, היכולת
התזרימית של העוסק בהשוואה לעלויות הנדרשות ליציאת העסקה אל הפועל, מידת
ההתקדמות הקיימת בתהליך לקראת ביצועה של עסקה עתידית ומכלול נסיבות המקרה.
91. הצדדים בעניין צביון נחלקו בשאלה, האם יש להוכיח הסתברות גבוהה להתקיימות
העסקה או שמא די בהוכחת סיכוי טוב או סביר. בית המשפט העליון ציין, כי יש ליתן
מעמד בכורה לעקרון ההקבלה. לטענתו, הורדת הרף ההסתברותי עלולה לאפשר ניכויים
אשר בסופו של דבר יתברר, כי לא היה להם מקום. עוד ציין, כי ייתכן שהמבחן הראוי למתן
ניכוי בגין תשומות העשויות לשמש בעסקה עתידית הוא קיומה של הסתברות גבוהה
להתממשותה של עסקה עתידית חייבת במס. עם זאת, בית המשפט ציין, כי אינו רואה
לקבוע מסמרות בנושא זה, מאחר והמערערת במקרה שלפניו לא הציגה ראיות מספיקות
גם לקיומו של המבחן שלו היא טוענת, הבוחן קיומו של סיכוי סביר לקיומה של עסקה
עתידית. דברים אלו יפים ונכונים גם למקרה שלפני.
92. מצאתי, כי במקרה שלפני לא הוצגה תכנית עסקית סבירה שאיננה ספקולטיבית בעיקרה.
כמו כן, לא הוכח קיומה של תשתית ארגונית לפעילות עסקית ולא הוכח קיומו של ניסיון
בתחום הרלוונטי של מי מהמתיישבים החדשים.
93. לאור כל המפורט לעיל מצאתי, כי לא עלה בידי המערער להוכיח, כי המתיישבים החדשים
מפעילים עסק חקלאי בנחלות בהן עסקינן או קיומם של הסתברות גבוהה או סיכוי סביר,
לכל הפחות, להפעלת עסק כאמור בעתיד. כמו כן, בוודאי שלא עלה בידו להוכיח, כי מדובר
בשימוש העיקרי בנחלה. לפיכך, אף אם הייתה מתקבלת טענתו, לפיה התשלום מושא
החשבונית בה עסקינן שולם אף עבור החלק החקלאי, הרי שלא היה די בכך כדי ללמד, כי
הוא זכאי לניכוי מס התשומות הכלול בה ומשלא הוכיח, כי מופעל בנחלות עסק חקלאי או
עתיד להיות מופעל עסק כאמור, הרי שאינו זכאי לנכות את מס התשומות הכלול
בחשבוניות בהן עסקינן.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 19-09-47216 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

94. משמצאתי, כי המערער אינו זכאי לנכות את מס התשומות, הרי שאין צורך למעשה לדון בטענתו באשר להיקף הניכוי לו הוא זכאי. למעלה מהדרוש אציין, כי לטענת המערער יש להתיר ניכוי בשיעור 66% לפי תקנה 18(ב)(2) או לכל הפחות 25% בהתאם לתקנה 18(ב)(3). בסיכומיו טען המערער, כי בהתאם לתקנה 18(ב)(2) הוא רשאי לנכות מס תשומות בשיעור של לכל הפחות שני שליש ממס התשומות הכלול בחשבונית שהוציאה רמ"י.

95. באשר לדרישה לנכות מס תשומות לפי תקנה 18(ב)(2) אציין, כי מלכתחילה ביקש המערער לנכות מס תשומות בשיעור 25% וכי אף אם היו מתקבלות טענותיו במסגרת הערעור שלפני לא היה מקום לאפשר לו לבצע מקצה שיפורים ולדרוש במסגרת הערעור ניכוי מס תשומות בשיעור גבוה יותר ממה שדרש במקור.

96. לאור קביעותי המפורטות לעיל, אינני נדרשת לטענות הצדדים באשר לתחולת תקנה 18 לתקנות מס ערך מוסף והטענה לפיה תקנה 15(א) גוברת על התקנה האמורה.

התוצאה

97. הנה כי כן, מהחומר המונח לפני עולה בבירור, כי **התשלום מושא החשבוניות בהן עסקינן היה עבור חלק המגורים בלבד**. טענות המערער לעניין מהות התשלום הרלוונטי נטענו בעלמא ובניגוד למסמכים הרלוונטיים, כמפורט לעיל. לא עלה בידי המערער להוכיח את טענתו, לפיה מדובר בתשלום מעורב, הן עבור חלק המגורים והן עבור החלק החקלאי. משכך, ברי, כי הסכום האמור אינו מותר בניכוי מס תשומות. די בכך כדי להביא לדחיית הערעור שלפני.

98. יתרה מזאת, אף אם הייתה מתקבלת עמדתו של המערער באשר למהות התשלום מושא החשבונית בה עסקינן, הרי שלא היה די באמור והיה עליו להוכיח, כי התשומות שימשו לעסקה חייבת במס. לא עלה בידי המערער להרים את הנטל בעניין זה. המערער לא צירף ראיות רלוונטיות, לא זימן עדים רלוונטיים ועדותו של בצר באשר לעיבוד כל החלקות בנהלל נטענה בעלמא ולא נתמכה בדבר. בנוסף, לא הוצגו תכניות לגבי עיבוד הקרקעות בעתיד. לפיכך, **אף אם הייתה מתקבלת עמדת המערער לעניין מהות התשלום בו עסקינן, טענה אשר אין לה בסיס, הרי שהוא לא היה זכאי לניכוי תשומות משלא הוכיח, כי התשומות שימשו לעסקה חייבת במס. המערער לא הוכיח קיומו של עסק חקלאי בנהלל ובוודאי שלא הוכיח, כי זה השימוש העיקרי בנהלל כך שיש לאפשר לו ניכוי של 2/3 מהמע"מ הכלול בסכום האמור בהתאם להוראות תקנה 18(ב)(2) לתקנות מס ערך מוסף.**



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 47216-09-19 מושב נהלל - איחוד עוסקים(אחר/נוסף) נ' רשות המיסים

תיק חיצוני:

- 1 בנוסף, טענתו באשר לניכוי בשיעור האמור מהווה מקצה שיפורים לאור דרישתו המקורית
2 לניכוי בשיעור 25%.
3
4 99. לאור כל האמור לעיל מצאתי, כי לא נפל פגם כלשהו בהחלטת המשיב בהשגה אשר הגיש
5 המערער.
6
7 100. בנסיבות אלו הערער נדחה. אני מחייבת את המערער בהוצאות המשיב בסך 40,000 ₪.
8 הסכום האמור ישולם בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין, שאם לא כן יישא הסכום
9 הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.
10
11 מתירה לפרסום את פסק הדין.
12
13 המזכירות תמציא לצדדים.
14
15

16
17 ניתן היום, ח' טבת תשפ"ב, 12 דצמבר 2021, בהעדר הצדדים.
18

נירית הוד, שופטת

19
20